

UiO • Det juridiske fakultet

Merverdiavgift på internasjonale elektroniske tjenester levert til privatpersoner

En sammenligning av norske regler og EU-regler

Kandidatnummer: 550

Leveringsfrist: 25. april 2014

Antall ord: 17 362



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Oppgavens tema og aktualitet	1
1.2	Begrepsavklaringer	3
1.2.1	Generelt	3
1.2.2	«Innførsel» og «omsetning»	3
1.2.3	«Varer» og «tjenester».....	3
1.2.4	«Elektroniske tjenester»	4
1.2.5	Dobbeltskatning og utilsiktet ikke-beskatning	4
1.2.6	«Næringsdrivende» og forbrukere (B2C).....	5
1.2.7	Omvendt avgiftsplikt	5
1.3	Forholdet mellom norsk rett og EU-rett.....	6
1.4	Avgrensninger og videre fremstilling	8
2	NORSK RETT	10
2.1	Kort om rettskildebildet	10
2.2	Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet	10
2.3	Innførsel av elektroniske tjenester	12
2.3.1	Innledning	12
2.3.2	Bakgrunn for innføringen av avgiftsplikt i 2011	13
2.3.3	Vilkåret om at samme tjeneste må være merverdiavgiftspliktig ved innenlandsk omsetning	15
2.3.4	Vilkåret om «elektroniske tjenester»	15
2.3.5	Vilkåret om «hjemmehørende»	19
2.4	Registreringsordning	20
2.4.1	Registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret	20
2.4.2	Registrering etter forenklet registreringsordning (VOES)	21
3	EU-RETT	26
3.1	Kort om rettskildebildet	26
3.2	Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet i EU	27

3.3	Innførsel og omsetning av elektroniske tjenester.....	28
3.3.1	Innledning	28
3.3.2	Klassifikasjon av «electronically supplied services»	29
3.3.3	Regler om leveringssted (the Place of supply)	31
3.4	Registreringsordning.....	41
3.4.1	MOSS – «the non-Union scheme» og «the Union scheme»	41
4	AVSLUTTENDE VURDERINGER	44
4.1	Innledning	44
4.2	Foreligger det et behov for å utvikle mer detaljerte regler i Norge som følge av endringene i EU?.....	44
4.2.1	Generelt	44
4.2.2	Fra opprinnelseslandsprinsippet til destinasjonslandsprinsippet – større grad av harmoni?	45
4.2.3	Er det problematisk at Norge ikke har tilsvarende regler for leveringssted? ...	45
4.2.4	Er det grunnlag for å innføre et tilsvarende «use and enjoyment»-unntak i norsk rett?	46
4.3	Er dagens merverdiavgiftssystem i det hele tatt tilpasset den digitale utviklingen?.....	48
4.3.1	Behov for et teknologinøytralt regelverk	48
4.3.2	Kritikk av gjeldende registreringsordning etter norsk rett.....	50
4.4	Konsekvenser av begrepet «elektroniske tjenester» - bør det innføres merverdiavgiftsplikt ved innførsel av andre tjenester enn elektroniske B2C?	52
4.5	Særlig om internasjonal bekjempelse av skattesvindel og skatteunndragelse	53
4.6	Behov for internasjonalt bindende retningslinjer	55
5	REFERANSELISTE.....	58
5.1	Juridisk litteratur	58
5.1.1	Bøker	58
5.1.2	Artikler	58
5.2	Lovgivning	60
5.2.1	Grunnlov	60
5.2.2	Lov	60
5.2.3	Forskrift	60
5.3	Forarbeider	61

5.3.1	Norsk offentlig utredning	61
5.3.2	Proposisjoner til Stortinget	61
5.3.3	Odelstingsproposisjoner	62
5.3.4	Innstillinger.....	62
5.3.5	Melding til Stortinget	62
5.3.6	Høringsnotat	62
5.3.7	Svenske forarbeider	63
5.4	Rettspraksis	63
5.4.1	Norsk Retstidende	63
5.4.2	EU-dommer	63
5.5	Internasjonale rettsakter	63
5.5.1	Traktater (Treaties)	63
5.5.2	Forordninger (Regulations)	64
5.5.3	Direktiver (Directives).....	65
5.5.4	EU-kommisjonens forarbeider (COM).....	66
5.5.5	Explanatory notes	67
5.6	Lovkommentar	67
5.7	Nettsider	67
5.8	Uttalelser	71

1 Innledning

1.1 Oppgavens tema og aktualitet

Privatpersoner kjøper abonnementer på nettaviser, tidsskrifter, e-bøker, ulike musikk- og tv-tjenester og andre elektroniske tjenester som aldri før. Til illustrasjon tilbyr Spotify sine musikk-tjenester til 24 millioner aktive brukere i 55 land over hele verden.¹ Den digitale utviklingen har gjort det mulig for tilbydere av elektroniske tjenester å omsette tjenester til privatpersoner uten å ha noen direkte eller indirekte fysisk tilstedeværelse i privatpersonens land. Internasjonalt gjennomføres det hvert år et stort antall grenseoverskridende transaksjoner med elektroniske tjenester. Om disse tjenestene blir belagt med merverdiavgift eller ikke, og hvilket land som har retten til å ilegge merverdiavgift, er derfor av stor avgifts- og provenymessig betydning. Flere land har de senere årene innført merverdiavgift på slike tjenester. En annen internasjonal trend er generelt økte satser på merverdiavgift. Spørsmålet om merverdiavgiftsplikt ved privatpersoners kjøp av internasjonale elektroniske tjenester er derfor et tema med økende aktualitet. Det finnes få offentlige tall på hvor mye som utgjør årlig proveny på avgiftsplikt ved privatpersoners innførsel av elektroniske tjenester, men i 2011 ble det i Norge anslått en provenyvirkning på cirka 150 millioner kroner.²

Fremveksten av internett åpnet for nye muligheter for levering av varer og tjenester. I starten var det primært næringsdrivende som benyttet seg av internett for å bestille tjenester. Etter hvert ble stadig flere tjenester tilgjengelige for privatpersoner over internett mot betaling. Det bor 820 millioner mennesker i Europa, av disse bruker 529 millioner internett. Norge ligger på Europa-toppen i forhold til internettadgang, så mange som 93 prosent av befolkningen har tilgang til internett.³ Derfor har det vært særlig viktig å skape et rettslig rammeverk i Norge. En stor del av tjenestene (for eksempel bruk av søkemotorer som www.google.com) tar i dag ikke vederlag ved bruk, og dermed oppstår det heller intet spørsmål om merverdiavgift. I økende grad blir slike tjenester omsatt mot vederlag, og det er grunn til å anta at mange av de tjenestene som i dag omsettes uten vederlag vil bli betalingstjenester i nær fremtid. Av denne

¹ CNET (2013)

² Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 4.2.1, pkt. 17.1.2 og pkt. 17.5

³ Europe B2C Ecommerce (2013) s. 8 og 11

grunn er det viktig å ha klare regler for merverdiavgiftsbehandlingen. Klare regler er også viktig for å unngå provenytap av merverdiavgift grunnet skatteunndragelse.

Avhandlingens tema er reglene for merverdiavgift på internasjonale elektroniske tjenester levert fra næringsdrivende til privatpersoner, både etter norsk rett og etter EU-rett. Nærmere bestemt når vilkårene for å skattlegge privatpersoners kjøp av internasjonale elektroniske tjenester er oppfylt, og hvilket land som har beskatningsretten ved grenseoverskridende transaksjoner.

Problemstillingen kan illustreres med et eksempel. Forbruker A, som normalt er bosatt i Norge, laster ned (kjøper) en film fra en tysk nettside. Forutsatt at dette anses som en merverdiavgiftspliktig elektronisk tjeneste etter både norsk- og tysk rett, blir spørsmålet hvilket land som har retten til å ilegge merverdiavgift. Sett fra forbrukerens ståsted blir det et spørsmål om hun blir belastet etter den norske merverdiavgiftssatsen (25 prosent) eller den tyske satsen (19 prosent).⁴ Og hvordan blir løsningen hvis vi snur eksempelet, at en tysk forbruker B laster ned film fra en norsk nettside? Dette vil jeg komme tilbake til senere i avhandlingen.

Kjøp og salg av tjenester levert elektronisk opptar en stadig større del av markedet og vil fortsette å ekspandere i tiden som kommer. Det har blitt mulig å levere mange tjenester i digital form.⁵ Tjenester som før kun var tenkelig ved fysisk levering (eksempelvis bøker) blir nå også i økende grad levert elektronisk (nettbøker som leses på nettbrett eller lignende). Også helt nye typer av tjenester har oppstått, eksempelvis strømmetjenester.⁶ Spørsmålet er om de gjeldende reglene er tilpasset den digitale utviklingen. Kan vi bruke de samme kriteriene for å avgjøre ileggelsen av merverdiavgift på elektroniske tjenester som ved tradisjonelle tjenester, eller er det behov for et nytt skatte- og avgiftssystem? Merverdiavgiftssystemet er over 40 år gammelt, og jeg vil i denne avhandlingen se på om det er grunn til å hevde at systemet ikke er tilpasset den nye teknologien og problemstillingene som har oppstått i forbindelse med utviklingen.

⁴ EU-kommisjonen b), se tabell s. 3 (2014)

⁵ Rendahl (2009) pkt.1.1 og 1.5.2

⁶ Rendahl (2009) pkt.1.1 og 1.5.2

1.2 Begrepsavklaringer

1.2.1 Generelt

Jeg vil i det følgende i stor grad benytte merverdiavgiftsrettslig terminologi. En detaljert fremstilling av alle ord og uttrykk vil ikke bli gjennomgått, men jeg finner det hensiktsmessig å presisere de mest sentrale begrepene.

1.2.2 «Innførsel» og «omsetning»

Innførsel vil etter norsk rett si å importere en vare eller tjeneste fra et annet land, i motsetning til kjøp og salg av en vare eller tjeneste mellom to subjekter i samme land (innenlandsk omsetning). Loven selv bruker begrepet «merverdiavgiftsområdet» om det geografiske området som er definert i merverdiavgiftsloven (mval.) § 1-2 andre ledd. I det følgende vil begrepet «merverdiavgiftsområdet» i all hovedsak erstattes med utenfor Norge/utlandet for å øke lesbarheten. Vurderingstemaet er dermed om det foreligger et kjøp i utlandet. Er svaret på dette ja, er det snakk om innførsel dersom tjenesten krysser landegrensene.

I EU er det ikke snakk om innførsel ved salg mellom medlemsland. Dette karakteriseres som omsetning. Det skyldes at EU er en toll- og avgiftsunion.⁷ Først når næringsdrivende eller privatpersoner kjøper tjenester fra tredjeland, er det begrepsmessig å anse som innførsel.

1.2.3 «Varer» og «tjenester»

Det gjelder tradisjonelt ulike avgiftsregler for varer og tjenester. Varer defineres i mval. § 1-3 første ledd bokstav b) som «fysiske gjenstander». Tjenester er på sin side negativt avgrenset i bestemmelsens bokstav c) som «det som kan omsettes og som ikke er varer etter bokstav b, herunder ... utnyttelse av immaterielle verdier». Det tradisjonelle avgiftsrettslige skillet mellom varer og tjenester er imidlertid ikke aktuelt for avhandlingens tema. Levering av elektroniske produkter over nett er både i nasjonal rett og i EU klassifisert som levering av tjenester, uavhengig av om det er snakk om levering av noe som ved tradisjonell levering ville vært å anse for en vare (for eksempel bøker som har blitt digitalisert).⁸

⁷ Regjeringen a) (2013)

⁸ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.2.5 og forordning 1777/2005 art. 11.1

Avhandlingens tema er derfor ikke varer som bestilles over internett og som fysisk blir levert, men immaterielle tjenester levert over nett. Dette kan illustreres med et eksempel. En norsk forbruker bestiller en CD via en utenlandsk nettside og får denne levert på døren, det vil si ved postordresalg. Dette er omfattet av regelverket for innførsel av varer og er i utgangspunktet avgiftspliktig. Forbrukeren skal derfor betale merverdiavgift på varen. Det foreligger imidlertid et fritak for småforsendelser (200-kronersgrensen).⁹ Hvis CD-en har en verdi av 199 kroner, blir denne dermed avgiftsfri ved innførsel. Dette er en situasjon som faller utenfor avhandlingens tema. Dersom forbrukeren i stedet «streamer» musikken på CD-en via utenlandsk nettside, er det omfattet av regelverket for elektroniske tjenester, og tjenesten er som utgangspunkt avgiftspliktig. Det er denne situasjonen jeg skal se på i det følgende.

1.2.4 «Elektroniske tjenester»

Begrepet elektroniske tjenester er generelt definert i mval. § 1-3 første ledd bokstav j). Med elektroniske tjenester menes «fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert». Jeg vil i punkt 2.3.4 redegjøre for det nærmere innholdet av begrepet. Innledningsvis nøyer jeg meg med å nevne at begrepet omfatter tjenester som leveres eller lastes ned over internett eller andre elektroniske nett og hvor leveringen i sterk grad avhenger av informasjonsteknologi.

1.2.5 Dobbeltskatning og utilsiktet ikke-beskatning

Ved internasjonal tjenestehandel er formålet at tjenesten som hovedregel skal søkes beskattet i ett land. Dobbeltskatning eller ikke-beskatning vil si at samme tjeneste avgiftsbelegges i flere jurisdiksjoner eller ikke avgiftsbelegges i noen jurisdiksjoner. Mer presist kan internasjonal juridisk dobbeltskatning bli definert som skattleggingen av sammenlignbare skatter i to (eller flere) land på samme skattebetaler for samme innhold og for en identisk periode.¹⁰ Utilsiktet ikke-beskatning oppstår når mer enn ett land kan ilegge den relevante merverdiavgift, men ingen av dem gjør det fordi de er av det syn at den andre har juris-

⁹ Jf. mval. § 7-2 første ledd første punktum, jf. tolloven § 5-9 og tollforskriften § 5-9-1

¹⁰ OECDs mønsteravtale (2010) forord

diksjonen til å ilegge merverdiavgift.¹¹ Å unngå dobbeltbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning er et overordnet mål bak merverdiavgiftssystemet og nødvendig for å unngå konkurransevridning i markedet mellom innenlandske og utenlandske tilbydere.

1.2.6 «Næringsdrivende» og forbrukere (B2C)

De norske reglene omkring merverdiavgiftsplikt ved innførsel av tjenester skiller mellom «næringsdrivende» og «offentlig virksomhet» på den ene siden og «andre mottakere» på den andre siden, se mval. § 3-30. EU-direktivet på sin side sonderer mellom «taxable» og «non-taxable persons». Begrepene er i stor grad sammenfallende med de norske begrepene, men dette vil ikke alltid være tilfellet. Felles for norsk rett og EU-retten er at forskjellige avgiftsrettslige regler kommer til anvendelse avhengig av hvilket subjekt en har å gjøre med.

«Andre mottakere» omtales normalt som privatpersoner eller forbrukere, men også enkelte andre ikke-næringsdrivende subjekter omfattes, for eksempel veldedige og allmennyttige organisasjoner og institusjoner som ikke driver næring, politiske partier, forbund osv.¹² Der jeg i det følgende bruker betegnelsen privatpersoner/forbruker eller «C» er dette derfor i realiteten en forenkling da det også kan være snakk om andre subjekter, herunder juridiske personer. Det presiseres at denne avhandlingen har for øyet den typiske situasjonen hvor en profesjonell tilbyder selger elektroniske tjenester til privatpersoner.

Forkortelsen B2C (business to consumer) er etter dette et populærnavn på situasjonen (eller resultatet) hvor næringsdrivende (B) selger tjenester til privatpersoner/forbrukere (C).

1.2.7 Omvendt avgiftsplikt

Hovedregelen både etter norsk rett og etter EU-retten er at ansvaret for beregning, innkreving og betaling av merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester er lagt til selgeren/tilbyderen.¹³ Oppkrevningsmetoden som i det følgende vil bli omtalt som omvendt avgiftsplikt er et unntak, og innebærer at kjøperen/mottaker av tjenesten skal beregne og

¹¹ Millar (2009) s. 15

¹² Se for eksempel Innst. 4 L (2010-2011) pkt. 11.1

¹³ Prop. 117 L (2010-2011) pkt. 3.5

innbetale avgiften til det offentlige. Systemet tilsvarer EUs regler om «reverse charge».¹⁴ I begge tilfeller (om selger har ansvaret eller kjøper) ilegges dermed merverdiavgift, men det er forskjeller hva gjelder metoden for innkreving.

Omvendt avgiftsplikt innebærer en betydelig forenkling for utenlandske leverandører som tilbyr tjenester til mottakere hjemmehørende i Norge og brukes blant annet ved internasjonal tjenestehandel hvor mottaker er næringsdrivende i Norge (B2B).¹⁵ Fokus i avhandlingen er privatpersoners innførsel av elektroniske tjenester (B2C), og her kommer ikke unntaket til anvendelse.¹⁶ Det ble i lovgivningsprosessen ansett systematisk og kontrollmessig tilnærmet umulig å pålegge plikten til å betale merverdiavgift til en privatperson gjennom oppkrevningsmåten med omvendt avgiftsplikt.¹⁷ Løsningen som ble valgt var i stedet å kreve registrering av utenlandske tilbydere.¹⁸ Situasjonen hvor systemet med omvendt avgiftsplikt kommer til anvendelse faller derfor utenfor denne oppgaven, men vil enkelte steder bli nevnt.

1.3 Forholdet mellom norsk rett og EU-rett

Norge har vært medlem av Det europeiske frihandelsforbundet (EFTA) siden 1960, men har valgt å stå utenfor Den europeiske union (EU).¹⁹ Den viktigste avtalen mellom Norge og EU er EØS-avtalen, som ble inngått mellom EU og EFTA-landene Norge, Island og Liechtenstein (Sveits har valgt å stå utenfor) i 1992. Siktemålet var å skape et ensartet felles marked og dermed et europeisk økonomisk samarbeidsområde.²⁰ Avtalen regulerer mange områder og sikrer i all hovedsak Norges deltakelse i det indre marked. Skatt og avgift inngår imidlertid ikke i EØS-avtalen, og Norge er derfor i utgangspunktet ikke bundet av direktivene og forordningene på området. Likevel har EU-reglene stor betydning for fagområdet. Et eksempel fra Høyesteretts praksis er Rt. 2012 s. 1547 hvor førstvoterende i premiss 44 uttaler følgende: «Det er på det rene at hensynet til å unngå dobbel avgiftsbelastning er vesentlig ved

¹⁴ Prop. 117 L (2010-2011) pkt. 3.5

¹⁵ Jf. mval. § 11-3 (1)

¹⁶ Se mval. § 3-30 (4) jf. § 11-3 (2) og Merverdiavgiftsdirektivet artikkel 193 flg.

¹⁷ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.3.2

¹⁸ Se punkt 2.4 og 3.4

¹⁹ Regjeringen b) (2013)

²⁰ Regjeringen b) (2013)

fortolkningen av det norske regelverket, og at dette kan tilsi en tolkning i overensstemmelse med kriteriene i EU selv om merverdiavgiften ikke omfattes av EØS-avtalen.».

De europeiske landene er Norges nære naboer og viktigste handelspartnere.²¹ Rundt 80 prosent av den totale norske eksporten går til EU, og mer enn 60 prosent av vår import kommer fra EU.²² Det har derfor stor betydning for Norges konkurransedyktighet hvilke merverdiavgiftsregler som gjelder for handel med Europa. Vi kan således ikke løsrive oss fra EUs merverdiavgiftsregelverk, til tross for at vi ikke formelt sett er bundet av denne.

EU-retten legger indirekte begrensninger på norsk avgiftslovgiving, ved at avgiftsreglene ikke kan brukes til å diskriminere mot varer og tjenester som importeres fra EØS-stater. Dette følger av det alminnelige diskrimineringsforbud i EØS-avtalen og reglene om fri bevegelse for varer og tjenester (de fire friheter).²³ Til tross for at Norge ikke direkte er bundet av EU-retten, har vi derfor i stor grad et merverdiavgiftssystem som baserer seg på de samme reglene som i EU. På denne måten oppstår det mange felles problemstillinger, og EU-systemet er i aller høyeste grad relevant for utformingen av det norske regelverket. Derfor vil det bli gitt en fremstilling av både norsk rett og EU-rett.

Dersom det oppstår motstrid mellom norsk rett og EU-rett som ikke er implementert i norsk rett, og som ikke kan løses ved tolking, har norsk rett forrang. Hensynet til harmoni kan ikke overstyre dette. Dersom man ønsker harmoni, blir løsningen å endre den motstridende reglen for senere tilfeller.

Foruten EU-retten kan også internasjonale organisasjoner få betydning for utformingen av det norske merverdiavgiftsregelverket, spesielt OECD (The Organisation for Economic Co-operation and Development). OECD er en internasjonal organisasjon med målsetting om å fremme en politikk som vil forbedre den økonomiske og sosiale velferden til mennesker over hele kloden.²⁴ OECD er et forum for å utveksle informasjon med sikte på å finne «best

²¹ Regjeringen b) (2013)

²² Regjeringen c) (2014)

²³ EØS-avtalen art. 4 og art. 36

²⁴ OECD a) (2014)

practice» på en rekke områder, blant annet på skatte- og avgiftsområdet. Organisasjonen ble etablert i 1961 og har per i dag 34 medlemsland (deriblant Norge).²⁵ Alle de 34 medlemslandene, med unntak av USA, har innført et merverdiavgiftssystem.²⁶ Interessen for merverdiavgift har vært sterkt økende siden 1990. OECD har en egen skattekomité (Comitee on Fiscal Affairs/CFA) og en underliggende arbeidsgruppe nr. 9 (WP9) som behandler indirekte skatter, og særlig merverdiavgift. Gruppen møtes minst to ganger i året og arbeider nå særlig med å utvikle retningslinjer som skal gjelde merverdiavgift ved grenseoverskridende tjenesteomsetning fra næringsdrivende til forbrukere (B2C). Aktørene i OECD lager ikke rettslig bindende dokumenter, men «soft law» som anbefalinger til medlemslandene. Disse retningslinjene er relevante også etter norsk rett.²⁷

1.4 Avgrensninger og videre fremstilling

Avhandlingen tar sikte på å klarlegge det nærmere innholdet av reglene ved grenseoverskridende transaksjoner med elektroniske tjenester solgt av næringsdrivende til privatpersoner (B2C), gjennom en vurdering og analyse av rettskildene. Reglene som gjelder for salg av elektroniske tjenester mellom to næringsdrivende (B2B), mellom to forbrukere (consumer to consumer) og fra forbrukere til næringsdrivende (consumer to business) faller utenfor oppgavens tema. Jeg avgrenser videre mot merverdiavgift på fjernleverbare tjenester generelt, og konsentrerer meg om undergruppen elektroniske tjenester. Særreglene for elektroniske kommunikasjonstjenester, eksempelvis telekommunikasjon og kringkasting, vil heller ikke bli gjennomgått. Reglene for merverdiavgift ved innførsel til Norge, ved innførsel til EU fra tredjeland samt omsetning mellom to EU-land vil bli behandlet. Jeg avgrenser følgelig mot reglene for eksport. Enkelte av disse temaene vil imidlertid bli nevnt der det er av betydning for forståelsen av og helheten i regelverket.

Jeg har valgt å dele hoveddelen i tre punkter. Punkt 2 og 3 vil utgjøre hoveddelen av denne avhandlingen. Her vil jeg ta for meg reglene for merverdiavgift på privatpersoners kjøp av internasjonale elektroniske tjenester, herunder se på hvilket land som har retten til å ilegge merverdiavgift ved grenseoverskridende transaksjoner samt utfordringer for skatte-

²⁵ OECD b) (2014)

²⁶ Gjems-Onstad (2009) s. 17

²⁷ OECD-høring (2013)

myndigheter knyttet til kontroll og innkreving av merverdiavgift. Punkt 2 redegjør for de norske reglene på området, mens punkt 3 redegjør for de tilsvarende reglene i EU. Spørsmålet er om det er samsvar mellom norsk rett og EU-rett på området. Dette har betydning for om reglene når de overordnede målene om ikke å medføre konkurransevridning i markedet ved dobbeltbeskatning eller utilsiktet ikke-beskatning. Sagt på en annen måte: Virker reglene nøytralt, stimulerer eller hemmer de den internasjonale handel?²⁸

Avhandlingens siste del, punkt 4, omhandler særskilte utfordringer ved dagens regler og vurderinger og refleksjoner omkring hvordan reglene bør være i tiden som kommer. Dette vil vurderes på bakgrunn av prinsippene og hensynene bak merverdiavgiftssystemet. For øvrig vil jeg også underveis i avhandlingen oppsummere rettskildebildet og foreta egne vurderinger av de spørsmål som drøftes.

²⁸ Problemstilling hentet fra Gjems-Onstad: MVA-elektroniske tjenester over landegrensene (2009)

2 Norsk rett

2.1 Kort om rettskildebildet

Grunnloven § 75 a fastslår at Stortinget årlig må fatte et vedtak om at det skal ilegges merverdiavgift. For 2014 ble dette gitt i Stortingets merverdiavgiftsvedtak av 5. desember 2013 nr. 1485. Det rettslige grunnlaget for nærmere illeggelse av merverdiavgift finner vi i merverdiavgiftsloven, lov 19.06.2009 nr. 58 (mval.). Den nærmere detaljregulering er gitt i merverdiavgiftsforskriften, forskrift 15. desember 2009 nr. 1540. Loven erstattet den 40 år gamle merverdiavgiftsloven av 19. juni 1969 med tilhørende forskrifter. Den nye loven var i hovedsak en teknisk revidering av den gamle.²⁹ Av denne grunn kan foreliggende forarbeider og høyesterettspraksis fortsatt være relevant og tillegges vekt ved tolkning av den nye loven.³⁰ I tillegg til de tradisjonelle rettskildene har vi på merverdiavgiftsområdet blant annet forvaltningspraksis, administrative uttalelser, bindende forhåndsuttalelser, klagenemnda for merverdiavgift og Merverdiavgiftshåndboken. Disse særlige rettskildene er relevante og kan få til dels betydelig vekt på merverdiavgiftsområdet.

2.2 Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet

Norge innførte merverdiavgift i 1970.³¹ Merverdiavgiftens formål er å skaffe staten inntekter. Med årlig proveny på cirka 250 milliarder kroner, er den en av statens viktigste inntektskilder.³² Merverdiavgift er ment som en skatt på forbruk, men det er ikke forbrukeren som innbetaler avgiften til staten. Registrerte avgiftssubjekter oppkrever merverdiavgiften på vegne av staten.³³ Merverdiavgift omtales derfor som en indirekte skatt. Ved direkte skatter påløper skatten motsetningsvis direkte på subjektet (eksempelvis selskapsskatt og personskatt). Merverdiavgift kjennetegnes ved at den legges på alle ledd i omsetningskjeden frem til forbrukeren. Det er et grunnleggende utgangspunkt at merverdiavgift ikke skal være en kostnad for de næringsdrivende.³⁴ De næringsdrivende får derfor som hovedregel fradrag for

²⁹ Ot. prp. nr. 76 (2008-2009) pkt. 1 og 5.3

³⁰ Ot. prp. nr. 76 (2008-2009) pkt. 1

³¹ Prop. 117 L (2010-2011) pkt. 3.1

³² Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.2.1 og Prop. 1 LS (2013-2014) pkt. 1.1

³³ Prop. 117 L (2010-2011) pkt. 3.1

³⁴ Gjems-Onstad (2013) s. 25

inngående merverdiavgift, jf. mval. § 8-1. Avgiften som innbetales fra det enkelte ledd i omsetningskjeden blir beregnet på grunnlag av merverdien eller verdiveksten som er skapt i det innbetalende leddet (utgående merverdiavgift minus inngående merverdiavgift). Kjøpere som ikke er avgiftspliktige (typisk forbrukere) har ikke krav på fradrag for inngående merverdiavgift, og først ved omsetning til en uten fradragsrett er pengene opptjent av staten. De indirekte skattene belastes på denne måten andre (forbrukerne) enn de som betaler pengene inn til staten (avgiftssubjektene). Av denne grunn kalles merverdiavgiften for en forbruksskatt, det er forbruket som i siste ledd skal rammes.³⁵ Som utgangspunkt er det kun innenlandsk forbruk som skal omfattes av norsk merverdiavgift.³⁶

Et grunnleggende prinsipp bak merverdiavgiftssystemet er nøytralitetsprinsippet, det innebærer at merverdiavgiften skal være nøytral mellom ulike former for handel, mellom bransjer i samme situasjon som driver med tilsvarende transaksjoner, mellom utenlandsk og innenlandsk forretningsvirksomhet og mellom internasjonal og innenlandsk handel.³⁷ For å nå dette ble det ansett nødvendig med en generell merverdiavgift på transaksjoner med varer og tjenester. Merverdiavgiftslovens hovedregel er derfor at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester, se mval. § 1-1 første ledd annet punktum.

Et annet karakteristisk trekk ved merverdiavgiften er at den bygger på selvdeklarerer. Det innebærer at den registrerte næringsdrivende, uten vedtak fra skattemyndighetene, selv skal beregne og betale oppkrevet merverdiavgift til avgiftsmyndighetene.³⁸ Systemet er, for å kunne virke etter sin hensikt, dermed helt avhengig av at den som er ansvarlig for å innkreve og betale avgiften gjør nettopp dette. Unndragelser kan skje både bevisst og ubevisst. Selgere er underlagt et strengt sanksjonssystem ved manglende oppfyllelse av sine plikter.³⁹

³⁵ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.2.1 og Prop. 117 L (2010-2011) pkt. 3.1

³⁶ Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.2.2.5 og pkt. 8.2.1

³⁷ Gjems-Onstad (2013) s. 41

³⁸ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.3.2

³⁹ Gjems-Onstad (2013) s. 39

2.3 Innførsel av elektroniske tjenester

2.3.1 Innledning

Som hovedregel er all innenlandsk omsetning av tjenester merverdiavgiftspliktig, også omsetning av elektroniske tjenester. Dette gjelder dersom kjøperen/mottakeren er næringsdrivende, offentlig virksomhet eller en privatperson. Siktemålet med punkt 2.3 er å beskrive det norske regelverket for norske forbrukeres plikt til å betale merverdiavgift ved innførsel av tjenester fra utlandet.

Merverdiavgiftsloven § 1-1 gir hjemmel for at det skal betales merverdiavgift ved «innførsel av varer og tjenester». Ved merverdiavgiftsreformen i 2001 ble det innført en generell hovedregel om avgiftsplikt på tjenester. Tidligere var det kun tjenester positivt opplistet i loven som var omfattet av avgiftsplikten. Dette medførte at langt flere tjenester enn tidligere ble avgiftspliktige. Mange av disse tjenestene kan omsettes over landegrenser, og det oppsto et behov for å regulere hvordan slik omsetning skal behandles avgiftsmessig.⁴⁰

Spørsmålet om hvordan tjenester som kjøpes fra utlandet skal behandles avgiftsmessig, reguleres av mval. § 3-30. Det fremgår av bestemmelsens første og andre ledd at plikten oppstår dersom det er snakk om en «fjernleverbar tjeneste» og mottaker er «næringsdrivende eller offentlig virksomhet» og tilbyder omsetter tjenester direkte til Norge uten å være etablert her. Forbrukeres innførsel av fjernleverbare tjenester omfattes etter ordlyden ikke av merverdiavgiftsplikten. Utgangspunktet er dermed at private kan innføre tjenester uten norsk merverdiavgift.

Bestemmelsens fjerde ledd oppstiller en utvidet avgiftsplikt for fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester. Plikten til å betale merverdiavgift oppstår «også når tjenesten leveres til andre mottakere enn nevnt i andre ledd». En alminnelig ordlydsfortolkning innebærer at i tillegg til offentlig virksomhet eller næringsdrivende omfattes alle andre. Relevant i denne sammenheng er at forbrukere omfattes av avgiftsplikten.⁴¹ Dersom vilkårene er oppfylt

⁴⁰ Rt. 2007 s. 1401 premiss 32 og Ot. prp. nr. 2 (2000-2001)

⁴¹ Se pkt. 1.2.6

oppstår merverdiavgiftsplikten for forbrukere/privatpersoner hjemmehørende i Norge som kjøper elektroniske tjenester fra utlandet.

Etter ordlyden i mval. § 3-30 fjerde ledd oppstilles det tre hovedvilkår for forbrukeres merverdiavgiftsplikt ved innførsel. For det første må tjenestens art kvalifisere som en «elektronisk tjeneste» i lovens forstand. For det andre må mottakeren være «hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet». For det tredje må tjenesten være merverdiavgiftspliktig «ved omsetning i merverdiavgiftsområdet». Det er disse vilkårene som er tema i det følgende, men først skal jeg ta for meg bakgrunnen for innføring av avgiftsplikt på disse transaksjonene.

2.3.2 Bakgrunn for innføringen av avgiftsplikt i 2011

Den nå opphevede merverdiavgiftsloven av 1969 ga gjennom forskrift nr. 121 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen hjemmel for å avgiftsbelegge næringsdrivendes innførsel av fjernleverbare tjenester (B2B) gjennom systemet med omvendt avgiftsplikt, se forskriftens §§ 1 og 2.⁴² Forskriften trådte i kraft 15. juni 2001. I 2004 ble avgiftsplikten utvidet til å omfatte privatpersoners innførsel av elektroniske kommunikasjonstjenester, herunder telekommunikasjon.⁴³ Da den nye merverdiavgiftsloven ble vedtatt i 2009, ble forskriftsbestemmelsen videreført i mval. § 3-30.

Ved endringslov av 10. desember 2010 nr. 71 ble det vedtatt endringer for beregning av merverdiavgift på elektroniske tjenester, se mval. §§ 1-3, 3-30 og 6-22. Lovendringene trådte i kraft 1. juli 2011 og innebar at det fra dette tidspunkt skulle beregnes merverdiavgift med den alminnelige avgiftssatsen på 25 prosent når privatpersoner mv. hjemmehørende i Norge kjøper fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester fra utlandet, se mval. § 3-30 fjerde ledd første punktum.⁴⁴ Endringen medførte dermed en utvidelse av merverdiavgiftsplikten ved at mottakerkretsen nå også omfatter privatpersoner eller andre aktører som ikke er næringsdrivende eller offentlig myndighet.

⁴² Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.1.1

⁴³ Forskrift om endring i forskrift (Nr. 121) (2004)

⁴⁴ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.1.1

Digitaliseringen av varer (som merverdiavgiftsrettslig anses som tjenester), kombinert med større tilbud av elektroniske tjenester globalt hadde ført til at et stadig økende forbruk ikke ble ilagt merverdiavgift. Lovendringen innebar ikke avgiftsbelegging av nye tjenester, men at det skal betales merverdiavgift ved kjøp av slike tjenester uavhengig av om leverandøren er etablert i eller utenfor merverdiavgiftsområdet.⁴⁵

Det var nettopp hensynet til nøytrale merverdiavgiftsregler mellom norske og utenlandske tilbydere samt hensynet til å sikre statens inntekter fra merverdiavgift som var bakgrunnen for lovendringen.⁴⁶ Formålet er at merverdiavgiften ikke skal påvirke valget av om en tjeneste kjøpes i Norge eller i utlandet. Frem til lovendringen hadde det vært konkurransevridding i disfavør av tjenestetilbydere etablert i Norge ved at det ble beregnet 25 prosent merverdiavgift ved innenlandsk omsetning, mens det ikke forelå avgiftsplikt på tilsvarende tjenester kjøpt fra utenlandske tilbydere. Fra 2001 til 2011 var det med andre ord ikke symmetri. Norske næringsdrivende hadde i disse ti årene sterke incentiver (0 prosent merverdiavgift vs. 25 prosent merverdiavgift) til å opprette datterselskaper i utlandet og selge tjenester til forbrukere i Norge. Hvor mange som faktisk «outsourcet» denne delen av virksomheten er det ingen som vet.⁴⁷ Etter lovendringen spiller det ingen rolle for norske forbrukeres merverdiavgiftsplikt hvorvidt tilbyder er etablert i eller utenfor merverdiavgiftsområdet.

For å hindre dobbeltbeskatning ble det ansett nødvendig å endre reglene for utførsel av elektroniske tjenester tilsvarende. Det vil si at det ikke skal beregnes norsk merverdiavgift når elektroniske tjenester leveres til privatpersoner mv. som er hjemmehørende utenfor merverdiavgiftsområdet, se mval. § 6-22 tredje ledd. Det norske merverdiavgiftssystemet bygger således på destinasjonslandsprinsippet, dvs. beskatning der privatpersonen er hjemmehørende.⁴⁸ Dette sikrer symmetri mellom innførsel og utførsel av elektroniske tjenester. Siktemålet er å hindre dobbeltbeskatning eller ikke-beskatning, dvs. at elektroniske tjenester både avgiftsbelegges i Norge og i utlandet, eller at tjenesten ikke avgiftsbelegges noe sted.⁴⁹ Destinasjonslandsprinsippet er også ment til å bidra til å nå målet om at det er det innen-

⁴⁵ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.1

⁴⁶ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 4.2.1

⁴⁷ Gjems-Onstad, WJOVL (2013) s. 247

⁴⁸ Se nærmere om destinasjonslandsprinsippet i punkt 3.3.3.1.1

⁴⁹ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.2.1

landske forbruket som avgiftsbelegges, og at forbruk i utlandet ikke omfattes av det norske systemet.⁵⁰ Den tyske forbruker B fra eksempelet innledningsvis som laster ned film fra norsk nettside, er hjemmehørende i Tyskland og blir dermed kun skattlagt i Tyskland etter den tyske merverdiavgiftssatsen. Det oppstår derfor intet tilfelle av dobbeltbeskatning.

Innføringen av merverdiavgift på elektroniske tjenester medførte en større grad av harmoni med EU-retten, da innførsel av elektroniske tjenester til forbrukere i EU lenge hadde vært gjenstand for merverdiavgift i henhold til Merverdiavgiftsdirektivet.⁵¹ Ved merverdiavgiftsreformen i 2001 var et av formålene å harmonisere norsk rett med utenlandsk rett. Ved tolkning av norske regler for innførsel av elektroniske tjenester kan det derfor være relevant å se hen til tilsvarende regler i EU-retten, se blant annet Rt. 2012 s. 1547.

2.3.3 Vilkåret om at samme tjeneste må være merverdiavgiftspliktig ved innenlandsk omsetning

Det er som nevnt en forutsetning for avgiftsplikt ved innførsel at samme tjeneste er merverdiavgiftspliktig ved innenlandsk omsetning, se § 3-30 fjerde ledd første punktum. Dette er presisert av lovgiver for å sikre at hensikten er å avgiftsbelegge tjenester som ville vært belagt med merverdiavgift dersom tjenesten var kjøpt fra norsk tilbyder. Dersom tilsvarende tjeneste ikke er avgiftsbelagt ved omsetning i Norge, medfører det konkurransevridning i disfavør av den utenlandske tjenesteyteren hvis hans tjenester belegges med merverdiavgift. Dette vil også i prinsippet være EØS-stridig.⁵²

2.3.4 Vilkåret om «elektroniske tjenester»

Et vilkår for avgiftsplikt etter § 3-30 fjerde ledd er at det dreier seg om fjernleverbare tjenester i form av elektroniske tjenester. For andre fjernleverbare tjenester gjelder ikke regelen om avgiftsplikt ved transaksjoner B2C. Det har derfor stor avgiftsmessig betydning å trekke grensen mellom elektroniske tjenester og andre fjernleverbare tjenester. Det er tilbyderne selv

⁵⁰ Ot. prp nr. 2 (2000-2001) pkt. 8.2.1

⁵¹ Se pkt. 3.3.1

⁵² EØS-avtalen art. 4 og art. 36

som må ta stilling til om de leverer elektroniske tjenester.⁵³ Ved fastleggelsen må de ta utgangspunkt i kriteriene angitt nedenfor.

Med elektroniske tjenester menes «fjernleverbare tjenester som leveres over internett eller annet elektronisk nett og som ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, hvor leveringen av tjenestene hovedsakelig er automatisert», jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav j. Legaldefinisjonen oppstiller tre vilkår.

For det første må det dreie seg om en fjernleverbar tjeneste. Begrepet fjernleverbare tjenester er sentralt i norsk rett og er legaldefinert i mval. § 1-3 første ledd bokstav i). Bestemmelsen lyder: «tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted». I forskrift nr. 121 ble uttrykket «tjenester som kan fjernleveres» benyttet, jf. § 1 første ledd andre setning. Uttrykket er hentet fra OECDs uttrykk «services capable of delivery from a remote location» og ble innført i forbindelse med avgiftsreformen i 2001.⁵⁴ Norge er, så vidt meg bekjent, det eneste landet som har implementert og beholdt OECDs uttrykk.⁵⁵

En fjernleverbar tjeneste kan etter en ordlydsfortolkning leveres fra et ikke fastsatt geografisk sted, det vil si at tjenesten kan leveres over avstand. Dette i motsetning til stedbundne tjenester. Det fremgår også av ordlyden at det er tjenestens art som er avgjørende, det vil si om den kan fjernleveres (er fjernleverbar), ikke om tjenesten faktisk fjernleveres. Dette innebærer at tjenesten vil være fjernleverbar selv om den i det konkrete tilfellet blir direkte levert (og ikke fjernlevert). Ut over dette gir ordlyden i seg selv liten veiledning for hva som er en fjernleverbar tjeneste i lovens forstand. Utrykket må tolkes ut i fra de andre rettskildfaktorene, som for eksempel forarbeider, rettspraksis⁵⁶ og administrativ praksis.

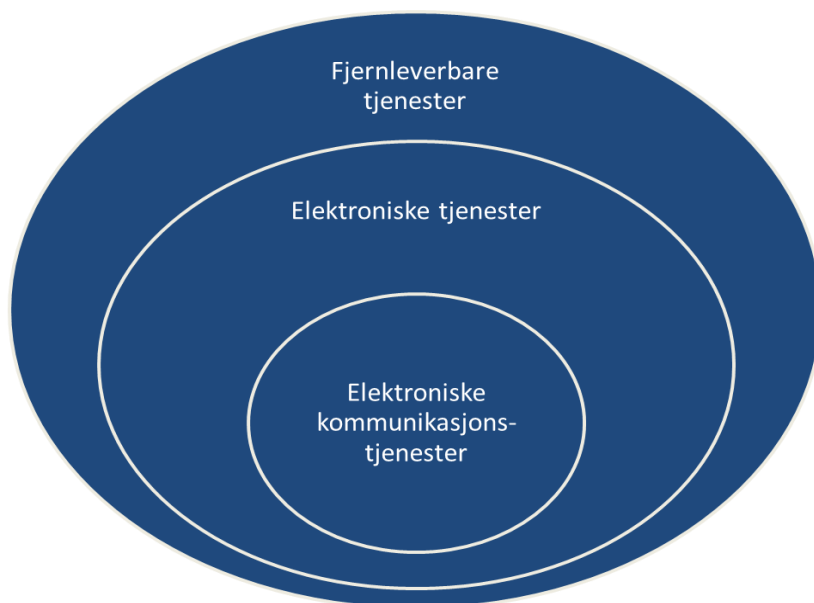
⁵³ Høringsnotat om endringer i mval. (2011) s. 22

⁵⁴ Se Finansdepartementets merknad til § 1 i forskrift nr. 121

⁵⁵ Gjems-Onstad, WJOVL (2013) s. 245

⁵⁶ Se blant annet Rt.2007.1401 og Rt.2012.1547

I kommentaren til legaldefinisjonen fremgår følgende: «Med fjernleverbare tjenester menes tjenester der bruksstedet vanskelig kan defineres».⁵⁷ Elektroniske tjenester er nettopp en slik tjeneste hvor det er vanskelig å fastslå hvor bruksstedet er, og de er på denne måten en undergruppe av fjernleverbare tjenester, se figur 1.



Figur 1 Illustrasjon av tjenestebegrepene⁵⁸

At tjenesten er fjernleverbar er imidlertid ikke nok til å kvalifisere som en elektronisk tjeneste. Tjenesten må etter ordlyden i tillegg faktisk leveres over nett og ikke kunne anskaffes uten informasjonsteknologi. Det er ikke lett å gi en presis definisjon av hva som ligger i uttrykket informasjonsteknologi (IT).⁵⁹ Hva som menes med at tjenesten ikke kan anskaffes uten informasjonsteknologi, kan illustreres med et eksempel. En konsulenttjeneste kan ytes i form av en rapport som leveres direkte til kunden. Rapporten kan enten sendes i posten eller sendes som vedlegg i en e-post. Det forhold at konsulenttjenesten sendes som vedlegg til en e-post er ikke tilstrekkelig. Vilkåret om at tjenesten faktisk leveres over nett vil være oppfylt fordi tjenesten leveres i en e-post. Vilkåret om at tjenesten ikke kan anskaffes uten informasjons-

⁵⁷ Lovkommentar, note 237 til mval. § 6-22

⁵⁸ Prop. 1 LS (2010-2011) figur 17.1

⁵⁹ NOU 1994: 17 pkt. 1.1.2

teknologi vil imidlertid ikke være det, fordi rapporten også kunne vært sendt per post.⁶⁰ Konsulenttjenesten er således fjernleverbar, men ikke elektronisk.

For det tredje må leveringen av den elektroniske tjenesten hovedsakelig være automatisert. At leveringen hovedsakelig skal være automatisert tilsier etter en alminnelig ordlydsfortolkning at levering i stor grad skal skje av seg selv, det vil si ved minimal fysisk menneskelig inngripen. Både norsk rett og EU-retten bruker kriteriet om minimal menneskelig inngripen, men det kan foreligge variasjoner med hensyn til hvilken grad av menneskelig inngripen som er nødvendig. Også innad i EU vil de ulike landene kunne tolke dette forskjellig på grunn av manglende retningslinjer.

Utover dette gir ordlyden liten veiledning med hensyn til hva som kvalifiserer for å være elektroniske tjenester i lovens forstand. I bestemmelsens andre ledd bokstav e er Finansdepartementet gitt hjemmel til å presisere hva som menes med begrepet i forskrifts form. Dette har ikke blitt gjort ettersom Finansdepartementet anså det umulig å lage en fullstendig liste over hvilke tjenester som omfattes, særlig da det er snakk om et marked som er under stadig utvikling.⁶¹ Begrepet må derfor utkrystalliseres etter en gjennomgang av andre rettskilder.

Det fremgår av forarbeidene at lovgiver ved de norske reglene tok utgangspunkt i definisjonen av elektroniske tjenester i EU.⁶² For en utfyllende oversikt over EU rettens klassifisering, se punkt 3.3.2.

I Prop. 1. LS (2010-2011) pkt. 17.4 angis det at som elektroniske tjenester anses typisk nedlastninger over internett eller andre nett, slik som musikk, spill, elektroniske bøker, programmer mv. Eksempler på særlig aktuelle elektroniske tjenester er apper (for eksempel ulike typer spill) og «strømmetjenester» av musikk og film/tv serier (for eksempel Spotify og Netflix). Videre omfatter begrepet elektroniske kommunikasjonstjenester slik som fasttelefoni, mobiltelefoni, bredbåndstelefoni, internettilgang osv. og det vil omfatte kringkastings-

⁶⁰ Merverdiavgiftshåndboken (2013) s. 55

⁶¹ Innst. 431 L (2010-2011) pkt. 1.1

⁶² Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.2.2

tjenester, uavhengig av om forsendelsen skjer via et tradisjonelt radio- og tv-nett, over internett eller annet nett.⁶³ Både elektroniske tjenester, kringkastingstjenester og teletjenester faller dermed inn under legaldefinisjonen.⁶⁴

Forarbeidene viser til at det vil være hensiktsmessig å presisere begrepet «elektroniske tjenester» i en fortolkningsuttalelse. En slik uttalelse ble gitt av Skattedirektoratet 1. juli 2011.⁶⁵ Prinsipputtalelsen tilfører imidlertid lite utover det som fremkommer av forarbeidene, men inneholder en eksemplifiserende liste på hva som (ikke) omfattes av begrepet «elektroniske tjenester». Eksempler på hva som ikke omfattes er minnepinner og andre fysiske lagringsmedium, offline dataservice på maskinvare og sentralbordtjenester.

2.3.5 Vilkåret om «hjemmehørende»

Tilbydere av elektroniske tjenester må ta stilling til hvor forbrukerne er hjemmehørende. Dette forutsetter at tilbyder først har tatt stilling til om mottaker er forbruker eller næringsdrivende. Merverdiavgiftsloven § 3-30 fjerde ledd legger tjenestemottakerens hjemsted avgjørende betydning for plikten til å beregne merverdiavgift på elektroniske tjenester levert fra utlandet. Vilkåret for avgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester er nemlig at mottakeren er «hjemmehørende» i merverdiavgiftsområdet, jf. mval. § 3-30 fjerde ledd første punktum. Bestemmelsen viser til mval. § 1-2 andre ledd som inneholder en legaldefinisjon av hva som menes med lovens uttrykk «merverdiavgiftsområdet». Det følger av definisjonen at det med dette menes det norske fastlandet og alt innenfor territorialgrensen, med unntak av Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene.

Avgiftsplikten gjelder alle som er «hjemmehørende» i merverdiavgiftsområdet. Hva som ligger i uttrykket «hjemmehørende» må fastlegges ved en rettslig tolkning. En alminnelig språklig fortolkning av ordlyden tilsier at det er de som har et hjem her, det vil si de som er bosatt innenfor de territoriale grensene. Vilkåret skal etter forarbeidene forstås på samme måte som vilkåret for merverdiavgiftsplikt for elektroniske kommunikasjonstjenester slik

⁶³ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.2.2

⁶⁴ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.2.2 (sml. forordning No 282/2011 art. 7)

⁶⁵ Skattedirektoratets prinsipputtalelse 1. juli 2011

denne lød i mval. § 3-30 fjerde ledd før lovendringen. Utgangspunktet her var nettopp stedet der vedkommende skulle anses bosatt.⁶⁶

Dersom privatpersonen har tilknytning til flere land, kan det oppstå tvil om hvor mottaker er hjemmehørende. En privatperson kan eksempelvis tenkes å bo i flere land, for eksempel i forbindelse med (langvarig) ferie, studier eller arbeid. I hvilket land er forbrukeren da «hjemmehørende»? Utover ordlyden finnes det få norske retningslinjer for hva en skal se hen til for å avgjøre fysiske personers hjemsted.

Prinsippet om bruken av hjemsted som beskatningskriterium er hentet fra Merverdiavgifts-direktivets leveringsstedsregler. Skattedirektoratet har uttalt at det er naturlig å følge samme mønster som EU.⁶⁷ Utgangspunktet etter EU-reglene er at forbrukeren anses hjemmehørende der hun er etablert (for ikke-registrerte juridiske personer), har sin permanente adresse eller vanligvis oppholder seg. For videre utpensling av hva som ligger i dette, se punkt 3.3.3.4.

2.4 Registreringsordning

2.4.1 Registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret

Tilbydere av elektroniske tjenester kan bli ordinært registrert i Merverdiavgiftsregisteret, enten selv eller ved representant, se merverdiavgiftsloven § 2-1 første ledd, jf. sjette ledd. Registreringsplikten oppstår dersom den næringsdrivende har omsetning og uttak som er omfattet av loven og som overstiger 50.000 kroner i en periode på tolv måneder, jf. mval. § 2-1 første ledd. Bestemmelsen skiller ikke mellom utenlandske og norske næringsdrivende, det vil si at registreringsplikten er generell, så lenge det er tale om omsetning i Norge som omfattes av loven. En annen løsning, dvs. dersom en hadde valgt å holde de utenlandske næringsdrivende utenfor systemet, kunne medført konkurransevridning i form av dobbelt-beskatning eller ikke-beskatning. Hvis avgiftssubjektet ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge, skal registreringen skje ved en representant som har hjemsted i Norge, se mval. § 2-1 sjette ledd. Registrering ved representant innebærer at virksomhet her i landet avgiftsmessig

⁶⁶ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.2.3

⁶⁷ Skattedirektoratets melding (2011) Det MVA-rettslige hjemsted

likestilles med ordinær innenlandsk virksomhet.⁶⁸ Utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester kan også velge å bli registrert etter den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen i mval. §§ 14-4 flg. Registrering gjennom den forenklete ordningen behandles i punkt 2.4.2.

I tilfeller hvor den utenlandske tilbyderen er ordinært registrert eller registrert ved representant, oppkreves i prinsippet ikke merverdiavgiften annerledes enn annen alminnelig innenlandsk omsetning. De utenlandske tilbyderne fakturerer tjenesten med tillegg av 25 prosent merverdiavgift for deretter å innberette og betale merverdiavgiften til staten. For norske forbrukere som kjøper disse tjenestene påløper derfor ikke ekstra arbeid. Omsetningen regnes for å være innenlandsk og merverdiavgiftsplikten følger av mval. § 3-1.

2.4.2 Registrering etter forenklet registreringsordning (VOES)

Ved innføringen av merverdiavgiftsplikt på privatpersoners innførsel av elektroniske tjenester ble det ansett nødvendig med enkelte endringer og tilpasninger i regelverket med hensyn til de utenlandske tilbydernes registrerings- og rapporteringsplikt.⁶⁹ Det følger av forarbeidene at det ved utformingen av merverdiavgiftsregelverket er et sentralt hensyn at administrative kostnader knyttet til innbetaling og innkreving skal være minst mulig for både næringsdrivende og avgiftsmyndighetene. Dette hensynet ivaretas blant annet gjennom enkle og forutsigbare regler, samt å legge forholdene til rette for at rettigheter og plikter kan etterleves på en enkel måte.⁷⁰ Behovet for enkle regler må imidlertid avveies mot behovet for kontroll.⁷¹

Utgangspunktet er som nevnt like ovenfor at utenlandske tilbydere som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Ved endringslov 24. juni 2011 nr. 27 vedtok Stortinget lovendringer som la til rette for en ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner mv. hjemmehørende i Norge. Tilbydere som ikke etablerer forretningssted eller hjemsted i Norge (merverdiavgiftsområdet) kan velge mellom å la seg

⁶⁸ Lovkommentar note 29 til § 2-1

⁶⁹ Innst. 431 L (2010-2011) pkt. 1.1

⁷⁰ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.3.1

⁷¹ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.3.2

registrere i Merverdiavgiftsregisteret ved representant, jf. mval. § 2-1 sjette ledd eller registrere seg etter forenklet registreringsordning etter mval. §§ 14-4 flg. Ved registrering etter den forenklete ordningen må tilbyder ta stilling til om mottaker er næringsdrivende (som da skal benytte seg av oppkreivingsmetoden med omvendt avgiftsplikt) eller forbruker. Fordelen med og bakgrunnen for at mange utenlandske tilbydere likevel velger å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, er at de da slipper å forholde seg til dette. Omsetningen regnes for å være innenlandsk og tilbyder skal pålegge merverdiavgift uansett (oppkreivingsmetoden med omvendt avgiftsplikt kommer ikke til anvendelse).

Den forenklete registrerings- og rapporteringsordningen for tilbydere av elektroniske tjenester gjelder kun for avgiftssubjekter som «ikke har forretningssted eller hjemsted» i merverdiavgiftsområdet, se merverdiavgiftsloven § 14-4 første ledd. Ved valg av registreringsmåte må en dermed ta stilling til hvor tilbyder er hjemmehørende. Tilbydere anes hjemmehørende der de har hovedkontor eller filialer og andre faste forretningssteder/driftssteder. Det kan være en komplisert vurdering å ta stilling til hvorvidt den utenlandske tilbyderen driver virksomhet i Norge eller salg til Norge. Særlig vanskelig er det å vite hva som kvalifiserer som fast driftssted. Av Skattedirektoratets melding nr. 7/11 fremgår det at vurderingen av om vilkårene for «fast driftssted» er oppfylt vil bero på en konkret helhetsvurdering, hvor vurderingstema er om «det fremstår som rasjonelt og naturlig å definere det aktuelle etablissementet som leverandør...». Relevante momenter i denne helhetsvurderingen kan blant annet være om den næringsdrivende har et fast etableringssted i Norge som betjenes av ansatte, at dette er vedvarende, at de aktuelle tjenestene skal ytes fra dette etableringsstedet og at det derfra drives en eller annen form for virksomhet (aktivitet).⁷²

Det kan være særlig problematisk å fastslå hvor tilbydere av elektroniske tjenester er hjemmehørende, da disse tjenestene omsettes over for eksempel internett og er mindre håndgripelige enn varer (med for eksempel lager osv.) Derfor kan det tenkes at vurderingen vil bli en annen ved «fixed establishment» for tilbydere av elektroniske tjenester, nettopp fordi disse tjenestene krever minimal menneskelig inngripen og foregår over internett. Kanskje må en ved denne vurderingen se hen til hvor tilbyder har digital tilstedeværelse, i motsetning til

⁷² Brev fra Skattedirektoratet (2006)

fysisk tilstedeværelse.⁷³ En tilstøtende problemstilling i denne forbindelse er å fastslå hvem som i det konkrete tilfellet skal anses som den endelige leverandør og ansvarlig for å innberette merverdiavgift. Det kan være komplisert å vite ettersom kjeden med leverandører ofte er lang, bestående av en rekke mellomledd som krysser landegrenser.⁷⁴ Av plasshensyn avgrenser jeg mot denne problemstillingen. Forutsetningen i det følgende er derfor at det er på det rene hvem som er tilbyder, samt at denne tilbyderen «ikke har forretningssted eller hjemsted» i Norge.

De norske reglene om forenklet registrering og rapportering bygger på modellen EU-landene innførte i 2003.⁷⁵ Dette ble ansett hensiktsmessig fordi mange tilbydere antageligvis allerede var godt kjent med innholdet i en slik ordning. Reglene er i stor grad utformet med tanke på at det i disse tilfellene er tale om tilbydere som fra før av i liten grad forholder seg til norske skatteregler og som ikke har direkte eller indirekte fysisk tilstedeværelse i landet.⁷⁶

Bakgrunnen for det forenklede systemet er å få utenlandske tilbydere til å oppkreve og innberette merverdiavgift i Norge. En forutsetning for at tilbydere som har liten tilknytning til Norge skal etterleve plikten, er at systemet er enkelt. For å oppfordre til etterlevelse og sikre at flest mulig registrerer seg, er det nødvendig at det lar seg gjøre uten for mange administrative byrder. Derfor kan tilbyderne selv registrere seg via internett (www.voenorway.com). Ulempen med ordningen er imidlertid at den i stor grad baseres på tillit til at de som er pliktige til å registrere seg, gjør nettopp dette. Det er vanskelig for Skatteetaten å føre kontroll med og inn drive merverdiavgift overfor tilbydere etablert i andre jurisdiksjoner. Se mer om dette i punkt 4.3.2.

På Skatteetatens hjemmeside kan utenlandske tilbydere finne informasjon om registreringsordningen samt registrere og levere kvartalsvis rapporter.⁷⁷ De som benytter seg av den forenklede registreringsordningen må kvartalsvis oppgi totalt antall salg av elektroniske

⁷³ OECD d) (2014) pkt. 3.2

⁷⁴ Se forordning 1042/2013 art. 9a

⁷⁵ Se direktiv 2002/38/EC og direktiv 2008/8/EC

⁷⁶ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.3.1

⁷⁷ <http://www.voenorway.com/>

tjenester til norske forbrukere eksklusive merverdiavgift for så å ilegge 25 prosent merverdiavgift på totalt salg.

Tilbydere som velger den forenklede registreringsordningen kan ikke trekke fra inngående merverdiavgift på anskaffelser etter de alminnelige fradragsreglene i merverdiavgiftsloven, men er i stedet henvist til å søke om refusjon av den inngående merverdiavgiften etter de alminnelige regler om refusjon av merverdiavgift til utenlandske næringsdrivende.⁷⁸ Så langt har kun et par selskaper søkt refusjon.⁷⁹ Dette kan tyde på at disse selskapene i liten grad pådrar seg norsk merverdiavgift knyttet til anskaffelser i virksomheten, som igjen har sammenheng med at virksomheten drives i utlandet.

Det har vært sterk vekst i både innbetalt merverdiavgift og antall registrerte virksomheter i den forenklede registreringsordningen, se tabell 1. Per 24. januar 2014 er det 106 utenlandske tilbydere som har registrert seg gjennom www.voenorway.com.⁸⁰ Dette innebærer en økning på antall registrerte virksomheter med drøyt 30 prosent sammenlignet med utgangen av 2012. Innbetalt avgift i 2013 var på 332 millioner. Til sammenligning var dette tallet på 236 millioner i 2012, noe som innebærer en økning på cirka 40 prosent.⁸¹ Som nevnt var den antatte årlige provenyvirkning på innføringen av innførselsmerverdiavgift på elektroniske tjenester 150 millioner kroner.⁸² Inntektene fra den forenklede registreringsordningen har blitt betydelig større enn det, se tabell 1. Blant de som er registrert finner vi for eksempel Dropbox Inc. (filarkiv på internett), Match.com Nordic AB (online datingtjeneste), McAfee Security SARL (antivirus) og Netflix Luxemburg SARL (strømmetjeneste).⁸³

⁷⁸ Mval. § 14-6, jf. § 10-1 (2)

⁷⁹ VOES årsrapport 2013

⁸⁰ E-post fra Skatteetaten av 3. februar 2014

⁸¹ E-post fra Skatteetaten av 3. februar 2014

⁸² Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 4.2.1, pkt. 17.1.2 og pkt. 17.5

⁸³ E-post fra Skatteetaten av 3. februar 2014

Tabell 1. Innbetalt merverdiavgift og antall registrerte virksomheter i VOES

	Innbetalt beløp, mill. kroner	Antall registrerte ved utgangen av året
2011*	105	56
2012	236	80
2013	332	106

* Halvårsvirkning siden merverdiavgiftsplikten ble innført fra 1. juli 2011.

Kilde: Skatteetaten, VOES.⁸⁴

⁸⁴ E-post fra Skatteetaten av 3. februar 2014

3 EU-rett

3.1 Kort om rettskildebildet

EU-samarbeidet er traktatstyrt. Traktater («Treaties») er folkerettslige avtaler mellom to eller flere land. Dersom et land ratifiserer en traktat, blir de juridisk bundet. Traktater er en del av EUs primærrett. Det er Romatraktaten av 1967 (med senere endringer) som legger grunnlaget for Den Europeiske Union (EU). Traktaten regulerer blant annet de fire friheter, grunnleggende prinsipper for et indre marked samt legger grunnlaget for tollunionen. Skatt og avgift er i utgangspunktet et nasjonalt anliggende og reguleres ikke direkte av Romatraktaten.

I tillegg til primærretten finnes sekundærlovgivning. Når skatteregler skal vedtas eller endres kreves det enstemmighet mellom de 28 medlemslandene. Sekundærlovgivning på området kan ikke utformes i strid med primærretten, eksempelvis de fire friheter eller forbudet mot diskriminering.

Direktiver («Directives») er en del av sekundærlovgivningen. Det fremgår av Romatraktaten at direktiver er bindende hva gjelder målsetting, men at den videre regulering av form og midler for å nå denne er overlatt til hvert enkelt medlemsland.⁸⁵ Det vil si at eventuelle plikter og rettigheter for borgerne i utgangspunktet først inntre ved nasjonal gjennomføring av direktivet.⁸⁶ På området for denne avhandlingen er det særlig direktiv 2006/112/EC (Merverdiavgiftsdirektivet) som er av betydning. Direktivet ble vedtatt 28. november 2006 og trådte i kraft 1. januar 2007. De fleste materielle bestemmelsene omkring merverdiavgift finnes i dette direktivet.

Forordninger («Regulations») er også en del av sekundærlovgivningen. De er som sådan bindende og gjelder umiddelbart i hver medlemsstat.⁸⁷ Det finnes flere forordninger om merverdiavgift. Forordningene regulerer i stor grad prosessuelle regler, herunder regler for det administrative samarbeidet på merverdiavgiftsområdet.

⁸⁵ Jf. Romatraktaten art. 189 tredje ledd og NOU 2002:12 pkt. 8.2

⁸⁶ NOU 2002:12 pkt. 8.2

⁸⁷ Jf. Romatraktaten art. 189 andre ledd og NOU 2002:12 pkt. 8.2

Videre foreligger det omfattende praksis fra EU-domstolen. Over 500 dommer er avsagt på merverdiavgiftsområdet.⁸⁸ Rettspraksis er i følge Wienkonvensjonen art. 38 første ledd bokstav d en subsidiær rettskilde. Domstolens avgjørelser er kun bindende mellom partene, jf. Wienkonvensjonen art. 59, men prejudikatrollen kan i mange tilfeller bli vesentlig. På merverdiavgiftsområdet spiller dommene en særlig stor rolle for rettsutviklingen fordi endringer i reglene krever enstemmighet. På denne måten får domstolen en særlig retts-skapende funksjon.

COM-dokumenter er dokumenter utarbeidet av EU-kommisjonen. De gjengir EU-kommisjonens forslag til rettsakter og begrunnelsen for disse og anses for å være forarbeider til rettsaktene. Disse dokumentene er relevante, men sammenlignet med norske forarbeider tillegges de i praksis generelt mindre vekt.⁸⁹ Dette er et internasjonalt tolkningsprinsipp og fremgår blant annet av Wienkonvensjonen art. 32.

3.2 Hovedtrekkene i merverdiavgiftssystemet i EU

Samtlige land i EU har innført et merverdiavgiftssystem. Den engelske betegnelsen er «value added tax» (forkortet: VAT). Reglene har sin opprinnelse fra 1960-årene. Det har fra 1967 vært et vilkår for medlemskap at landene forplikter seg til å benytte merverdiavgift.⁹⁰ Merverdiavgiftssatsene er ikke harmonisert, foruten et krav om en ordinær sats på minst 15 prosent med mulighet for to reduserte satser (som ikke kan være under fem prosent).⁹¹

Forutsetningen for et fritt indre marked er at det er et relativt ensartet system for beskatning av omsetning av varer og tjenester. Av denne grunn har det pågått et omfattende arbeid med å samstemme merverdiavgiftsregelverket innad i EU. Det mest sentrale regelverket finnes i Merverdiavgiftsdirektivet. Målsettingen er et så harmonisert system som mulig. Dette vil hindre dobbeltbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning. Like avgiftsregler vil hindre at regelverket påvirker de kommersielle valg som foretas av aktører i EU og sikre at varer og

⁸⁸ Se eur-lex.europa.eu

⁸⁹ NOU 2003: 7 pkt. 9.1.3

⁹⁰ Regjeringen d) (2012)

⁹¹ Merverdiavgiftsdirektivet art. 97-99

tjenester kan omsettes mellom medlemsland uten egne skatteprosedyrer knyttet til grensepassering.

Merverdiavgiftsreglene i EU oppstiller tilsvarende hovedregel som i Norge: Det skal betales merverdiavgift ved all omsetning av varer og tjenester. Dette følger blant annet av Merverdiavgiftsdirektivet art. 2. Omsetning av elektroniske tjenester innad i EU er således gjenstand for merverdiavgift etter hovedregelen. Temaet i det følgende er den nærmere regulering av merverdiavgiftsbehandlingen ved innførsel og omsetning av elektroniske tjenester.

3.3 Innførsel og omsetning av elektroniske tjenester

3.3.1 Innledning

Som nevnt innledningsvis betraktes salg mellom medlemslandene i EU som omsetning og ikke innførsel.⁹² Reglene for merverdiavgift ved salg av elektroniske tjenester til privatpersoner hjemmehørende i EU fra tilbydere i tredjeland og fra andre medlemsland vil bli gjennomgått.

Det følger av hovedregelen i Merverdiavgiftsdirektivet at næringsdrivende i EU må innberette og betale skatt ved omsetning av elektroniske tjenester. Ved kjøp fra næringsdrivende som holdt til utenfor EU (dvs. i tredjeland) var det lenge ingen merverdiavgiftsplikt. Først 1. juli 2003 ble også innførsel av elektroniske tjenester avgiftspliktig, se direktiv 2002/38/EC.⁹³ Rettstilstanden frem til 1. juli 2003 gjorde at tilbyderne hadde sterke incitamenter til å etablere seg utenfor EU, og det var også mange som benyttet seg av muligheten. Formålet med innføring av avgiftsplikt, også ved innførsel, var å hindre dobbeltbeskatning, ikke-beskatning og konkurransevridning.

Ved levering av elektroniske tjenester over landegrenser er det selvsagt flere land som er involvert. Hovedspørsmålet som oppstår i denne forbindelse er hvilket land som etter EU-reglene har retten til å ilegge merverdiavgift. EU-direktivet knytter ikke avgiftsplikten opp

⁹² Se punkt 1.2.2

⁹³ Direktiv 2002/38/EC art. 3

mot begrepet fjernleverbare tjenester, men tar utgangspunkt i regler for leveringssted, dvs. ulike regler for hvor tjenesten anses levert. Leveringsstedet vil være det stedet hvor tjenesten kan beskattes. Selv om utgangspunktet/reglene for avgiftsplikt dermed er ulik i Norge og i EU, blir resultatet som oftest det samme ved innførsel B2C. Med dagens regler har jeg derfor ikke funnet tilfeller som systematisk fører til dobbeltbeskatning eller utilsiktet ikke-beskatning av elektroniske tjenester.

Hva som er leveringssted for den aktuelle transaksjonen avhenger i prinsippet av tre faktorer: Kjøpers status, tjenestens art og om det er salg innad i EU eller utenfor.⁹⁴ Det har avgjørende betydning å vite hvem kunden er (næringsdrivende eller forbruker) og hvor de er hjemmehørende, da denne informasjonen er nøkkelen til å bestemme behandlingen av merverdiavgift.⁹⁵

Merverdiavgiftssystemet i EU opererer med to hovedregler om leveringssted (place of supply) for tjenester. Den ene går ut på at tjenesten skal skattlegges der kunden er hjemmehørende (destinasjonslandsprinsippet). Den andre innebærer at tjenesten skal skattlegges der tilbyder er etablert (opprinnelseslandsprinsippet). Hvilket prinsipp som gjelder for merverdiavgiftsbehandlingen i EU avhenger etter Merverdiavgiftsdirektivet av om det er snakk om levering av tjenester til subjekter som er «taxable» eller «non-taxable», og om det er snakk om transaksjoner innad i EU eller handel med tredjeland. At de forskjellige situasjonene opererer med ulike regler gjør det rettslige bildet mer komplekst enn etter norsk rett.

3.3.2 Klassifikasjon av «electronically supplied services»

I dette avsnittet skal jeg ta for meg spørsmålet om hvordan elektroniske tjenester klassifiseres etter EU-retten. Det er relevant å ta stilling til dette da det avgjør hvorvidt merverdiavgiftsreglene om elektroniske tjenester kommer til anvendelse eller ikke, blant annet reglene om hvor tjenesten skal anses levert. Dette får betydning for hvilket land som har retten til å ilegge merverdiavgift ved transaksjoner med elektroniske tjenester over landegrensene.

⁹⁴ Gjems-Onstad (2013) s. 100

⁹⁵ Borec (2013) s. 14

Merverdiavgiftsdirektivet inneholder ingen generell definisjon av elektroniske tjenester, bortsett fra at det presiseres i art. 58 annet avsnitt at det ikke i seg selv er nok til å kvalifisere som en elektronisk tjeneste at tjenesten leveres via e-post. Direktivet viser videre til bilag II (Annex II) som inneholder en ikke-uttømmende liste over hva som faller innenfor begrepet «electronically supplied services». Eksempler hentet fra denne listen er levering og drift av nettsted, levering og oppdatering av programvare, levering av bilder, tekster og informasjon samt levering av musikk, film og spill.

Ut over dette er det særlig forordning 1777/2005 art. 11 som bidrar til å klassifisere begrepet. Forordningens artikkel 11 første punkt definerer «electronically supplied services» på følgende måte: «Electronically supplied services... shall include services which are delivered over the Internet or an electronic network and the nature of which renders their supply essentially automated and involving minimal human intervention, and in the absence of information technology is impossible to ensure». Bestemmelsens punkt nummer to gir deretter en liste over tjenester som forutsatt at de leveres over internett eller et elektronisk nett skal anses som elektroniske tjenester. Til illustrasjon kan nettinformasjon av trafikkrapporter, nyheter og værmeldinger nevnes. Forordningens art. 12 oppstiller en liste over hva som ikke skal anses som elektroniske tjenester. Forordningen har også et eget bilag (bilag I) som utdyper bilag II til Merverdiavgiftsdirektivet. En tilsvarende definisjon og eksemplifiserende liste finnes også i forordning 282/2011 art. 7. Eksempler på hva som etter listene ikke omfattes er tilgang til internett, telefontjenester via internett og tjenester fra profesjonelle, som advokater og finansrådgivere, levert via e-post.

Definisjonene kan ved første øyekast virke oversiktlige og utfyllende, men det vil i realiteten kunne oppstå mange gråsoner. Et eksempel på et slikt grensetilfelle som ofte blir brukt i juridisk teori på området er fjernundervisning. Problemene oppstår gjerne omkring grensene for vilkåret «minimal human intervention».

Målet er at merverdiavgift kun skal ilegges i ett land. Samme vare eller tjeneste skal ikke dobbeltbeskattes eller helt unnslippe skatt. Dersom to land klassifiserer samme tjeneste ulikt, vil det kunne oppstå dobbeltbeskatning eller ikke-beskatning. Konsekvensen av dette vil kunne være konkurransevridning. Et mer detaljert regelverk fra EU vil kunne være viktig for å hindre for store forskjeller i klassifikasjonen av begrepet. I forordning 1042/2013 anbefales

det derfor at listen oppdateres. Mer utfyllende lister er også nødvendig for å nå målene om et forutberegnelig og enkelt regelverk. Det er viktig for forbrukerne å kunne forutse skatte- og avgiftsmessige konsekvenser av sine handlinger. Mer utfyllende bestemmelser på området kan bli stadig viktigere i en mer digitalisert verden. I tiden som kommer vil vi kunne se at flere tjenester som før var tradisjonelle går over til å bli elektroniske etter hvert som de krever mindre menneskelig inngripen.⁹⁶

3.3.3 Regler om leveringssted (the Place of supply)

3.3.3.1 Prinsipper som omhandler leveringsstedet

3.3.3.1.1 Destinasjonslandsprinsippet

Som allerede nevnt er det to hovedprinsipper som angir hvor tjenester skal anses levert og dermed hvor de skal skattlegges.

Destinasjonslandsprinsippet er det bærende prinsipp ved internasjonal varehandel i alle land som har et merverdiavgiftssystem. Ved internasjonal tjenestehandel er ikke utgangspunktet like klart.

Dersom destinasjonsprinsippet får anvendelse blir tjenesten skattlagt hvor transaksjonene ender, det vil si der tjenesten blir forbrukt. Dette kan være der tjenesten faktisk blir forbrukt (effectively used and enjoyed) eller det landet kjøper er hjemmehørende ut ifra en presumsjon om at tjenesten også vil bli forbrukt der. Bruk av disse forskjellige kriteriene kan lede til ulikt resultat selv der destinasjonslandsprinsippet blir brukt for å bestemme sted for levering.⁹⁷ I det følgende brukes destinasjonslandsprinsippet i samsvar med slik majoriteten av landene definerer prinsippet, nemlig at tjenesten skal beskattes i det landet kunden er hjemmehørende.

Destinasjonslandsprinsippet kjennetegnes ved at merverdiavgift pålegges ved import, men samtidig renses ved eksport. Dette for å hindre dobbeltbeskatning eller utilsiktet ikke-beskatning.

⁹⁶ Rendahl (2009) s. 219

⁹⁷ Rendahl (2009) s. 251

Hvordan destinasjonslandsprinsippet fungerer i praksis kan illustreres ved å ta utgangspunkt i eksempelet presentert innledningsvis. Den norske forbrukeren A mottar en elektronisk tjeneste (laster ned en film) fra en tysk næringsdrivende. Forbruker A er normalt hjemmehørende i Norge. Utgangspunktet etter EU-retten er da at Norge har beskatningsretten etter en presumsjon om at siden forbrukeren er hjemmehørende i Norge, vil tjenesten også mest sannsynlig forbrukes her. Etter EU-retten blir dermed denne elektroniske tjenesten ikke ilagt merverdiavgift. Norge benytter seg av sin beskatningsrett og ilegger tjenesten 25 prosent merverdiavgift. Tjenesten blir kun beskattet i Norge, og det oppstår således intet tilfelle av dobbeltbeskatning.

3.3.3.1.2 Opprinnelseslandsprinsippet

Opprinnelseslandsprinsippet går i korte trekk ut på at avgift ilegges der tjenesten produseres. Dette innebærer at transaksjonen skattlegges der tjenesten begynner eller hvor tilbyderer har etablert sin virksomhet eller har fast etableringssted (fixed establishment).⁹⁸ Det er dermed merverdiavgiftssatsen i dette landet som blir avgjørende. Dette medfører et mer sats-harmonisert system, dvs. én sats uavhengig av hvilke og i hvor mange land tjenesten tilbys. Ole Gjems Onstad skriver følgende om prinsippet: «... avgiftspliktige næringsdrivende ved levering av varer og tjenester innen fellesskapet alltid skal beregne utgående merverdiavgift, helt uavhengig av hvem som er kjøper og i hvilket medlemsland kjøper er etablert».⁹⁹ Dette innebærer at dersom en fransk tilbyder selger en elektronisk tjeneste til en italiensk forbruker skal tilbyderer legge den franske merverdiavgiften (20 prosent).¹⁰⁰

3.3.3.2 Gjeldende rett frem til 1. januar 2015

Avhandlingens tema er transaksjoner med elektroniske tjenester B2C. For å forstå helheten i regelverket er det imidlertid nødvendig og kort si noe om hovedreglene ved transaksjoner med alminnelige tjenester B2B og B2C.

Hovedregelen for skattlegging av transaksjoner med tjenester B2B følger av Merverdiavgifts-direktivet art 44: «The place of supply of services to taxable person acting as such shall be the

⁹⁸ Se blant annet Berkholz-dommen for hva som ligger i vilkåret om «fixed establishment».

⁹⁹ Gjems-Onstad (2013) s. 87

¹⁰⁰ Se EU-kommisjonen b), se tabell s. 3 (2014)

place where that person has established his business». En alminnelig ordlydsfortolkning innebærer at transaksjonen skal skattlegges der mottaker er hjemmehørende (dvs. etter destinasjonslandsprinsippet).

Hovedregelen for skattlegging av transaksjoner med tjenester B2C følger av Merverdiavgifts-direktivet art 45: «The place of supply of services to a non-taxable person shall be the place where the supplier has established his business». En alminnelig ordlydsfortolkning innebærer at transaksjonen skal skattlegges der tjenesteyter/tilbyder er etablert (opprinnelseslands-prinsippet). Det følger videre av bestemmelsen at der selgeren yter tjenester fra selgerens faste forretningssted så er det dette som blir leveringsstedet.

Merverdiavgiftsdirektivet oppstiller en rekke unntak fra utgangspunktet om at leveringsstedet skal være der tilbyder er etablert i B2C-transaksjoner (opprinnelseslandsprinsippet). Relevant for denne avhandlingen er unntaket for elektroniske tjenester B2C.

Merverdiavgiftsdirektivet art. 59 regulerer transaksjoner der mottaker er en forbruker som er etablert/bosatt utenfor EU (for eksempel Norge) og tilbyder er etablert i EU. Anvendelses-området for bestemmelsen er de tjenester som kan kalles for intellektuelle, herunder elektroniske tjenester. Leveringssted for disse tjenestene er etter ordlyden der mottaker er hjemmehørende (destinasjonslandsprinsippet). For en nærmere redegjørelse for hva som ligger i begrepet «hjemmehørende», se punkt 3.3.3.4.

Elektroniske tjenester fra leverandører hjemmehørende utenfor EU til forbrukere i EU reguleres i Merverdiavgiftsdirektivet art. 58. Tjenesten blir skattlagt i det landet mottaker er hjemmehørende, dvs. hvor den ikke-avgiftspliktige person er etablert, har permanent adresse eller vanligvis oppholder seg.

Hovedregelen i art. 45 kommer til anvendelse for elektroniske tjenester fra næringsdrivende i EU til forbrukere i EU. Det vil si at tjenesten som hovedregel blir skattlagt der tilbyder er etablert eller har fast forretningssted («fixed establishment»). Tilbyder anses etablert der den sentrale administrasjonen foregår.¹⁰¹ For å bestemme dette skal en se på stedet der de

¹⁰¹ Direktiv 282/2011 art. 10 (1)

essensielle beslutninger som omhandler den daglige drift blir tatt, stedet hvor kontoret ligger og hvor ledelsen møtes.¹⁰² Fra og med 1. Januar 2015 vil også denne situasjonen skattlegges i det landet mottaker er hjemmehørende. Det er denne omleggingen som er tema i det følgende.

3.3.3.3 Gjeldende rett fra 1. januar 2015 – fra opprinnelseslandsprinsippet til destinasjonslandsprinsippet

Det har vært stor diskusjon internt i EU hvorvidt et merverdiavgiftssystem bør baseres på opprinnelseslandsprinsippet eller destinasjonslandsprinsippet. Spørsmålet er hvilket prinsipp som best innfrir målet om et effektivt marked. Et hensyn som taler for destinasjonslandsprinsippet er at merverdiavgiften er ment å være en generell forbruksavgift. Dette tilsier at beskatning skal skje i det landet hvor tjenesten forbrukes (og dette vil stort sett være der forbrukeren er hjemmehørende). OECD anbefalte dette i Ottawa-erklæringen fra 1998.¹⁰³ I samme retning trekker det at merverdiavgiftssatsene innad i EU ikke er fullstendig harmonisert.¹⁰⁴ For å hindre at tilbydere etablerer seg i land med lavere merverdiavgiftssatser, er det derfor best å basere ileggelsen av merverdiavgift på destinasjonslandsprinsippet.

I februar 2008 ble det vedtatt en rekke endringer i Merverdiavgiftsdirektivet omkring leveringssted for tjenester. De nye reglene blir omtalt som «The VAT Package» (Momspakken) og består av to direktiver og en forordning.¹⁰⁵ Reglene trådte i kraft med ulike tidspunkt fra og med 1. januar 2010. For omsetning av elektroniske tjenester vil den store omleggingen tre i kraft fra 2015. Momspakken innførte destinasjonslandsprinsippet som den store hovedregel også ved beskatning av tjenester i EU.

Skattleggingen ved B2C-transaksjoner innad i EU baserer seg likevel, som nevnt, fortsatt på hvor den næringsdrivende er etablert. Som følge av dette er det mange som tilpasser seg regelverket og etablerer seg i EU-land med lave merverdiavgiftssatser og bruker dette som konkurransefortrinn.¹⁰⁶ En lav sats er gunstig for forbrukerne. For å unngå dette vil reglene

¹⁰² Direktiv 282/2011 art. 10 (2)

¹⁰³ Ottawa-erklæringen (1998) pkt. V. (v)

¹⁰⁴ EU-kommisjonen b) (2014), se tabell s. 3

¹⁰⁵ Direktiv 2008/8/EC, direktiv 2008/9/EC og forordning 143/2008

¹⁰⁶ Dale (2013) s. 5 og COM (2005) 334, Explanatory Memorandum pkt. 12

derfor endres med virkning fra 1. januar 2015.¹⁰⁷ Regelverket er nærmere beskrevet i forordning 282/2011. Etter dette vil alle transaksjoner med elektroniske tjenester B2C skattlegges etter destinasjonslandsprinsippet, også etter EUs regelverk.¹⁰⁸ Momspakken medførte dermed større grad av harmoni mellom EU og Norge.

De nye reglene omkring leveringssted som trer i kraft i 2015 gjelder elektronisk leverte tjenester, telekommunikasjonstjenester og kringkastingstjenester.¹⁰⁹

Omleggingen er en av de største endringene som har blitt gjort med merverdiavgiftssystemet i nyere tid. «The start of 2015 will bring the biggest single change to the EU VAT regime that telecom operators, broadcasters and others that provide e-services have seen in decades. The legislation is expected to have a profound impact on e-services providers, particularly on their pricing and commercial strategy.»¹¹⁰ Endringen vil få en betydelig innvirkning på operatører og andre tilbydere av elektroniske tjenester («e-services») som har kunder utenfor det landet de er etablert i, særlig stor betydning vil det få i de tilfeller hvor de har kunder lokalisert i EU-land med gunstige merverdiavgiftssatser.¹¹¹ Gjennomsnittlig ordinær merverdiavgiftssats i EU er per 13. januar 2014 på cirka 21,5 prosent og varierer fra 15 prosent i Luxemburg (EUs minimumssats) til 27 prosent i Ungarn.¹¹² Satsen på elektroniske tjenester varierer i prinsippet i enda større grad, da enkelte land opererer med en svært redusert sats på enkelte elektroniske tjenester, som for eksempel e-bøker. Omleggingen vil eksempelvis medføre at merverdiavgift på elektroniske tjenester fra en tilbyder i Luxemburg til en privatperson i Ungarn, vil øke fra 15 prosent til 27 prosent.

I artikkelen «EU: Small change, big impact»¹¹³ pekes det på særlig tre utfordringer som må tas i betraktning ved omleggingen av systemet. For det første må prisen på tjenestene vurderes på nytt fordi tilbyderne må påføre ulik avgiftssats for de ulike landene. For det andre må

¹⁰⁷ Pressemelding fra Det Europeiske Råd (2013)

¹⁰⁸ Se COM (2012) 763 om ny art. 58 i Merverdiavgiftsdirektivet

¹⁰⁹ Direktiv 2008/8/EC art. 5

¹¹⁰ Dale (2013) s. 2

¹¹¹ Dale (2013) s. 4

¹¹² EU-kommisjonen b), se tabell s. 3 (2014)

¹¹³ Dale (2013) s. 4-8

langsiktige avtaler særlig tas opp til vurdering, da satsen kan endres i løpet av kontraktens løpetid. For det tredje hevdes det at kundenes lojalitet kan forvitte dersom tilbyderne etterspør mer personlig informasjon (som vil være nødvendig for å ta stilling til i hvilket land kunden er hjemmehørende). Dette krever også bedre datasystemer som tar hensyn til kundenes personvern. Andre utfordringer for tilbyderne er at de må ta stilling til hvor hver kunde er hjemmehørende og hver kundes skatterettslige status (taxable eller non-taxable). I tillegg må de operere med ulike satser.¹¹⁴ I prinsippet medfører de nye reglene at tilbyderne må registreres i hvert enkelt EU-land de driver handel med elektroniske tjenester og ilagge merverdiavgift ut ifra den lokale satsen (i verste fall 28 forskjellige). Det er problematisk at de næringsdrivende i EU må forholde seg til 28 nasjonale merverdiavgiftssystemer og skattemyndigheter. Dette hindrer målet om et fritt indre marked og effektiv handel. Noen høringsinstanser hevder at det er enklere å drive handel med tredjeland.¹¹⁵ Dersom dette stemmer vil det føre til konkurransevridding i disfavør av medlemslandene, og målsettingen om et nøytralt merverdiavgiftssystem vil ikke nås.

Da det kan ta uforholdsmessig mye tid og medføre for store vansker å forholde seg til ulike medlemsland, har det blitt opprettet en forenklet registreringsordning. Ordningen blir kalt «Mini One Stop Shop» (MOSS) og innebærer at medlemslandene kan velge å registrere seg i ett land. Per i dag er det kun tilbydere fra tredjeland som selger elektroniske tjenester til «non-taxable persons» bosatt i EU som kan benytte seg av denne ordningen. Etter 1. januar 2015 vil tilsvarende metode også kunne benyttes innad i EU. Se mer om dette i punkt 3.4.1.

Hvilke konsekvenser de nye reglene kommer til å få vil tiden vise. De landene som til nå har registrert seg i EU-land med lav sats, vil muligens revurdere sitt valg om etablering. Fordi etableringssted ikke lenger vil ha avgiftsmessig betydning, vil det ikke være like attraktivt rent avgiftsmessig å drive virksomhet i disse landene. Før reglene trer i kraft 1. januar 2015 må tilbydere som vil bli berørt blant annet ha tilpasset seg de nye reglene ved å ha klart datasystemer som tar hensyn til endringene samt satt seg inn i de nye registreringsreglene. Det kan ikke ventes at skattemyndighetene i medlemslandene vil innrømme tilbyderne noe «slakk» for å tilpasse seg reglene etter ikrafttredelse. Passivitet kan få fatale konsekvenser (bøter,

¹¹⁴ EU-kommisjonen b), se tabell s. 3 (2014)

¹¹⁵ Regjeringen d) (2011)

innstilling av virksomhet osv.). Det er allerede liten tid (i overkant av ni måneder) til å teste og levere dataprogrammer, gå gjennom og endre eksisterende kontrakter osv. Derfor må tilbydere handle nå.

3.3.3.4 Hvor er kunden hjemmehørende?

Fra 2015 vil det være kundenes lokasjon som bestemmer gjeldende merverdiavgift også for tjenestetransaksjoner innad i EU. Tilbyderne av elektroniske tjenester må bestemme og bevise hvor hver kunde er hjemmehørende, basert på faktisk kunnskap fra kunden holdt opp mot vanlige og lønnsomme sikkerhetsforanstaltninger.¹¹⁶

Å finne bevis for hvor kundene er hjemmehørende kan være en vanskelig affære for tilbyderne, da disse som regel tilbyr tjenestene sine fra et fjerntliggende sted. Spesielt vanskelig kan det være der tjenesten er forhåndsbetalt eller kunden er anonym (for eksempel ved bruk av gavekort), som kan være tilfelle ved elektroniske tjenester.¹¹⁷ For at den administrative byrden skal være så liten som mulig, er det viktig for tilbyder at det er enkelt å fastslå kundens lokasjon.¹¹⁸ Kunder kan også ha tilknytning til flere land. For å unngå konflikter mellom medlemsland om hvilket land som har beskatningsretten og for å lette tilbyderens plikt, har EU-kommisjonen og medlemslandene kommet med en forordning som inneholder en rekke presumsjoner/retningslinjer for å fastlegge hvor kunden er hjemmehørende i en rekke typetilfeller.¹¹⁹

I transaksjoner B2C kan kunden som nevnt innledningsvis både være juridiske personer og privatpersoner.¹²⁰ Jeg avgrenser mot reglene for hvor «non-taxable legal persons» anses hjemmehørende.¹²¹

¹¹⁶ Forordning 282/2011 art. 23 (2)

¹¹⁷ Claessens (2014) s. 2

¹¹⁸ Explanatory Notes (2014) pkt. 7.3

¹¹⁹ Forordning 282/2011 senest endret gjennom forordning 1042/2013

¹²⁰ Punkt 1.2.6

¹²¹ Forordning 1042/2013 art. 13a og 24a

Utgangspunktet etter retningslinjene er at privatpersoner anses hjemmehørende der hun har sin permanente adresse eller vanligvis oppholder seg. Hva som menes med «permanent adresse» er videre utpenslet til å være adressen som finnes i folkeregisteret (eller tilsvarende registre) eller adressen oppgitt av skattyter til skattemyndighetene, med mindre det foreligger bevis som tilsier at denne adressen ikke reflekterer realiteten.¹²² Vilkåret «vanligvis oppholder seg» skal være stedet der en person vanligvis oppholder seg på bakgrunn av personlig og yrkesmessige tilknytning.¹²³ I tilfelle konflikt skal det vanlige oppholdsstedet gis prioritet.¹²⁴

I enkelte situasjoner kan det være særlig vanskelig å fastslå hvor kunden er hjemmehørende. Da vil ikke retningslinjene ovenfor i seg selv gi løsningen. I stedet vil fastleggelsen bli søkt løst gjennom enkelte presumsjoner, se særlig forordningens art 24a og 24b som implementeres gjennom forordning 1042/2013.

For det første er det fastslått at der elektroniske tjenester er kjøpt gjennom telefonkiosk, «Wifi hot spot», internettkafé, restaurant eller hotell-lobby, er kunden antatt å være hjemmehørende der tjenesten faktisk blir forbrukt (effective use and enjoyed).¹²⁵ Listen er ikke uttømmende, og presumsjonen kan også få anvendelse på lignede lokasjoner.¹²⁶ For eksempel, en privatperson hjemmehørende i Storbritannia drar på ferie til Spania og kjøper et to timers kort som gir tilgang til hotellets internettkafé. I følge presumsjonen er kjøpet underlagt spansk merverdiavgift.

Komplikasjoner kan oppstå der tjenester blir kjøpt underveis fra et sted til et annet. Der denne tjenesten er anskaffet om bord på et skip, et fly eller tog mellom to medlemsland er presumsjonen at kunden er hjemmehørende i det medlemslandet avreisen går fra.¹²⁷ Denne presumsjonen kan hevdes å få uheldig virkning. Et eksempel som illustrer dette er der en franskmann (som vanligvis er bosatt i Frankrike) skal på sommerferie til Sverige. På fergetur mellom Tyskland og Danmark foretar han en telefonsamtale. Etter presumsjonen vil han

¹²² Forordning 282/2011 art. 12

¹²³ Forordning 282/2011 art. 13 (1)

¹²⁴ Forordning 1042/2013 art. 24 (b)

¹²⁵ Forordning 282/2011 art. 24a(1)

¹²⁶ Explanatory Notes (2014) pkt. 7.4.1.1.

¹²⁷ Forordning 282/2011 art. 24a(2)

da bli ansett som hjemmehørende i Tyskland og skattlagt i Tyskland etter deres merverdiavgiftssats. Dersom han gjør det samme på fergeturen tilbake fra ferie, vil han presumeres å være hjemmehørende i Danmark.¹²⁸ Resultatet kan virke noe tilfeldig da franskmannen har liten tilknytning både til Tyskland og til Danmark.

I de tilfeller tjenesten skaffes gjennom en fasttelefon, er det staten hvor fasttelefonen er installert som blir avgjørende.¹²⁹ Der dette skjer via en mobiltelefon, er det landskoden på SIM-kortet som avgjør.¹³⁰ Ved bruk av dekoder eller tilsvarende innretning, presumeres forbrukeren å være hjemmehørende der denne er lokalisert.¹³¹

Presumsjonene kan i enkelte tilfelle være motstridende. Hvilke presumsjoner som skal gis prioritert er behandlet i Kommisjonens Explanatory Notes pkt. 7.5.4, hvor hovedsynspunktet er at prioritet bør gis til stedet som best sikrer skattlegging der tjenesten faktisk forbrukes.

Tilbyder kan motbevise disse presumsjonene dersom han finner bevis for at kunden er hjemmehørende i et annet land. For å kunne se bort ifra presumsjonene må tilbyder komme opp med tre slike kriterier.¹³² Tilbyderen kan ta utgangspunkt i en rekke opplysninger for å avgjøre dette, for eksempel postadresse, betalingsadresse, kontoopplysninger, SIM-kort informasjon (blant annet landskoden), IP-adresse og lignende kommersiell relevant informasjon.¹³³ Vanskeligheter oppstår der opplysningene trekker i forskjellig retning.¹³⁴ For øvrig kan skattemyndighetene motbevise presumsjoner gjort under art. 24a og 24b dersom det er indikasjoner på utnyttelse eller misbruk fra tilbyders side.¹³⁵

Alle transaksjoner med elektroniske tjenester som ikke faller inn under noen av de ovennevnte kanaler, faller inn under art. 24b (d). Tilbyder kan, ut ifra to bevis, fastslå hvor kunden i dette

¹²⁸ Claessens (2014) s. 3

¹²⁹ Forordning 282/2011 art. 24b(a)

¹³⁰ Forordning 282/2011 art. 24b (b)

¹³¹ Forordning 282/2011 art. 24b (c)

¹³² Forordning 282/2011 art. 24d (1)

¹³³ Forordning 282/2011 art. 24f

¹³⁴ Borec (2013) s. 14

¹³⁵ Forordning 282/2011 art. 24d (2)

tilfellet skal anses hjemmehørende. Hva som blir situasjonen dersom tilbyder ut i fra presumsjonene og bevisene ikke er i stand til å fastslå hvor kunden er hjemmehørende er foreløpig ikke regulert.¹³⁶

Tilnærmingen til hvordan man etablerer «the place of consumption» kan variere mellom medlemslandene og mellom Norge og EU som følge av manglende bindende retningslinjer. Presumsjonsreglene er eksempel på et område hvor EU har langt mer detaljerte regler enn Norge. Det er kritikkverdig at det per dags dato ikke foreligger klarere og bindende retningslinjer for å fastsette hvor kunden er «hjemmehørende», både etter norsk rett og etter EU-rett, da dette kan føre til dobbeltbeskatning eller utilsiktet ikke-beskatning. Se mer om dette i punkt 4.

3.3.3.5 Unntaket om «Effective use and enjoyment»

Enkelte EU-land opererer med en tredje regel om leveringssted, en form for unntak eller sikkerhetsventil. Regelen går ut på at «the place of supply» er der den effektive bruk og glede/nytte av tjenesten faktisk finner sted.¹³⁷ En alminnelig språklig forståelse av dette er at det er der tjenesten i det konkrete tilfellet forbrukes, det vil si forbruksstedet, som er avgjørende. Dermed kan det oppstå situasjoner hvor transaksjonen hverken skattlegges i landet tjenesteyter er etablert (opprinnelseslandsprinsippet) eller hvor kunden er hjemmehørende (destinasjonslandsprinsippet). Hva kontrakten sier, betalingsmetoden eller partenes interesse med hensyn til hvor levering skal anses skjedd er ikke relevant. Det er hensynet til å unngå dobbeltbeskatning, utilsiktet ikke-beskatning og konkurransevridning som legitimerer bruk av «effective use and enjoyment»-reglen.¹³⁸

Det følger av Merverdiavgiftsdirektivet art. 59a at muligheten for å benytte seg av denne reglen er forbeholdt tjenester som reguleres av direktivets art. 44, 45, 56 og 59. Unntaket er en ”kan” regel, dvs. at tjenesten anses levert på det stedet som følger av bestemmelsen (enten der tilbyder er etablert eller kunder er hjemmehørende) eller der tjenesten faktisk forbrukes (effective use and enjoyment). Art. 45 regulerer situasjonen der elektroniske tjenester leveres

¹³⁶ For mer informasjon om de ulike bevisene, se Explanatory Notes (2014) pkt. 9.

¹³⁷ Merverdiavgiftsdirektivet art. 59a

¹³⁸ Merverdiavgiftsdirektivet art. 59a

fra tilbydere i EU til ikke-avgiftssubjekter i EU og er dermed omfattet av adgangen til å benytte seg av unntaket. Art. 58 (elektroniske tjenester fra tilbydere i tredjeland til privatpersoner i EU) er ikke omfattet. Regelen får heller ikke, per i dag, anvendelse på levering av elektroniske tjenester til privatpersoner etablert i tredjeland.¹³⁹ Fra og med 1. januar 2015 kan regelen også få anvendelse på elektroniske tjenester til kunder utenfor EU (for eksempel i Norge).¹⁴⁰ Implementeringen av regelen vil være valgfri for alle transaksjoner med elektroniske tjenester som skal finne sted utenfor EU. Regelen er som nevnt lagd av hensynet til å unngå dobbeltbeskatning, men ulike medlemslands praksis med hensyn til bruk av denne regelen kan føre til det motsatte.¹⁴¹ Se punkt 4.2.4 med hensyn til om det er grunnlag for å innføre tilsvarende regel i norsk rett.

3.4 Registreringsordning

3.4.1 MOSS – «the non-Union scheme» og «the Union scheme»

Som ved de norske reglene, oppstår det et behov i EU for å ha kontroll på utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester. Direktiv 2002/38/EC introduserte en forenklet registreringsordning for næringsdrivende fra tredjeland som omsetter elektroniske tjenester til privatpersoner i EU (the non-Union scheme). Mer presist kommer ordningen til anvendelse for de næringsdrivende som ikke er etablert eller har «fixed establishment» i EU og som heller ikke på andre måter er registrert eller registreringspliktig i EU. Formålet med den forenklete registreringsordningen var å oppnå etterlevelse etter innføringen av merverdiavgiftsplikt på disse tjenestene, det vil si å sikre registrering, deklarasjon og betaling. Ordningen trådte i kraft fra 1. januar 2003, og reglene er gitt i Merverdiavgiftsdirektivet kapittel 6.

Ordningen blir omtalt som «mini one-stop shop» (MOSS) og innebærer at merverdiavgift beregnes etter gjeldende sats i de medlemslandene som privatpersonen er bosatt, men tilbyderen kan velge å registrere seg i ett medlemsland, uavhengig av i hvor mange andre EU-land tilbyder selger sine tjenester. På denne måten trenger tilbyder kun å rapportere og betale

¹³⁹ Merverdiavgiftsdirektivet art. 59a siste ledd

¹⁴⁰ Europa-kommisjonen a) (2014)

¹⁴¹ Rendahl (2009) s. 258

merverdiavgift i ett land (til en administrasjon). Tilbyderne kan fritt velge hvilket medlemsland de vil registreres i. Eksempelvis har 45 prosent av tilbyderne valgt å registrere seg i Storbritannia.¹⁴² Trolig er dette basert på at skattemyndighetene her snakker engelsk. Ordningen er valgfri og tilbyderne kan i stedet velge å registrere seg i hvert enkelt land de tilbyr tjenester etter gjeldende registreringsregler i landene. Totalt var det i 2011 cirka 453 foretak registrert gjennom «one stop»-ordningen.

Reglene var i første omgang midlertidige, men permanente regler omkring ordningen vil tre i kraft fra 1. januar 2015.¹⁴³ Forutsetningen for å innføre permanente regler var at EU-kommisjonen skulle gjennomgå ordningen.¹⁴⁴ EU-kommisjonen publiserte sin rapport i COM (2006) 210. Her peker de blant annet på at innføringen av «mini one-stop-modellen» sørget for å gjenopprette balansen mellom leverandører etablert i EU og leverandører utenfor EU. Dette er positivt med tanke på hensynet til konkurranselikheter. I tillegg hadde ordningen bidratt til medlemslandenes skatteinntekter ved at flere tilbydere hadde valgt å registrere seg i EU. Reglene fjerner således incitamenter til å flytte virksomhet ut av EU.¹⁴⁵

Etter 1. januar 2015 vil også tilbydere etablert i EU, men ikke i den medlemsstaten privatpersonen er bosatt, kunne benytte seg av en tilnærmet lik ordning (the Union scheme).¹⁴⁶ Tilbyderne kan ikke bruke «the Union scheme» for tjenester levert i medlemsstater tilbyder er etablert eller har «fixed establishment». Disse tilbyderne står, i motsetning til tilbydere under «non-EU scheme», ikke fritt til å velge hvilket land de skal registreres i, men må registreres i den medlemsstaten de er etablert. Dersom tilbyder er hjemmehørende i Sverige vil løsningen bli som følger: Det svenske selskapet innberetter omsetning av elektroniske tjenester til forbrukere i andre EU-land til de svenske avgiftsmyndighetene (Skatteverket). Skatteverket viderefører så deklarasjonen og innbetalingen til avgiftsmyndighetene i forbrukerens hjemland.¹⁴⁷ Dersom tilbyder kun har fast driftssted i EU, blir denne stat avgjørende. For det

¹⁴² Gjems-Onstad, WJOVL (2013) s. 250

¹⁴³ Prop. 117 L (2010-2011) pkt. 4.4.2.1

¹⁴⁴ Direktiv 2002/38/EC

¹⁴⁵ COM (2003) 614, COM (2004) 728 og direktiv 2008/8/EC

¹⁴⁶ Forordning 967/2012

¹⁴⁷ Svenske forarbeider (2013) s. 1

tilfellet at tilbyder har fast driftssted i flere EU-land, kan han fritt velge i hvilket av disse han skal registreres.¹⁴⁸

¹⁴⁸ EU-kommisjonen f) (2013)

4 Avsluttende vurderinger

4.1 Innledning

I avhandlingens siste del vil jeg ta opp et par særskilte problemer. I de øvrige deler har hovedfokus vært på hvordan reglene er rent deskriptivt (gjeldende rett). Her vil jeg foreta en vurdering av hvordan reglene på området for merverdiavgift ved grenseoverskridende tjenestehandel B2C bør være, herunder om de norske reglene er i harmoni med EU-retten slik at reglene ikke fører til dobbeltbeskatning eller utilsiktet ikke-beskatning. Dette er viktig for å skape like konkurransevilkår for tilbydere av elektroniske tjenester uavhengig av om de er etablert i eller utenfor Norge. I tillegg vil jeg se på om dagens regler er tilpasset den digitale økonomien og den teknologiske utviklingen.

Det var nødvendig at Norge innførte regler for merverdiavgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester B2C i 2011. Lovgiver hadde hastverk med å innføre reglene, og det har i etterkant oppstått enkelte uklare forhold omkring omfanget av denne plikten. Hvilke tjenester er for eksempel omfattet av avgiftsplikten? Hvor går grensen mellom næringsdrivende og forbrukere? Hva ligger i vilkåret om «fast forretningssted»? Hvor skal privatpersoner anses «hjemmehørende»? Også i EU foreligger det uklarheter. Skatte- og avgiftsregler bør være klare og enkle å forstå slik at forbrukere kan forutberegne konsekvensene av en transaksjon, inkludert når, hvor og hvordan skattene er bestemt og hvordan de blir innberettet.¹⁴⁹ Uklarheter omkring reglene for privatpersoners innførsel av elektroniske tjenester må primært søkes løst gjennom lovendringer eller anvisninger fra lovgiver (lovgiveroppgave), eventuelt i form av høyesterettspraksis.

4.2 Foreligger det et behov for å utvikle mer detaljerte regler i Norge som følge av endringene i EU?

4.2.1 Generelt

De norske reglene er, som vi har sett, i stor grad basert på reglene i EU. Norske forarbeider henviser i noen grad til EU-reglene uten å gi en redegjørelse av hva disse reglene går ut på.¹⁵⁰

¹⁴⁹ St. meld. nr. 41 (1998-1999) pkt. 5.4.3

¹⁵⁰ Se blant annet Prop. 117 L (2010-2011) pkt. 5.1

Det kan etter min mening reises kritikk mot at dette gjøres når EU-reglene på området i noen grad er uklare.

EU har begynt omleggingen av systemet for skattlegging av grenseoverskridende transaksjoner med elektroniske tjenester B2C. Samsvarer de norske reglene med disse eller er det behov for å utvikle mer detaljerte regler i Norge som følge av endringene i EU? Norske regler og EU-regler harmonerer i stor grad, men det kreves at den norske lovgiver følger med på rettsutviklingen. Dersom EU etter hvert utvikler mer detaljerte regler uten at Norge følger etter, vil det kunne oppstå tilfeller av dobbeltbeskatning og/eller ikke-beskatning.

4.2.2 Fra opprinnelseslandsprinsippet til destinasjonslandsprinsippet – større grad av harmoni?

I denne avhandlingen har vi sett at Norge i stor grad beskatter etter destinasjonslandsprinsippet. Fra og med 2015 vil også dette være utgangspunktet for alle transaksjoner med elektroniske tjenester i EU, både mellom medlemsland og til/fra tredjeland. Dette vil kunne være en fordel med tanke på konkurransenøytralitet. Et klarere utgangspunkt om at tjenesten skal beskattes etter destinasjonslandsprinsippet vil kunne forenkle samarbeidet mellom EU og Norge på dette regelområdet og hindre dobbeltbeskatning eller ikke-beskatning av samme tjenester.¹⁵¹ Slik reglene er frem til 2015 vil privatpersoner hjemmehørende i «høyskatteland» i EU foretrekke å bestille tjenester fra tilbydere i Luxemburg (15 prosent) eller andre land med lav sats, kontra fra tilbydere i Norge som er pålagt å beskatte etter satsen der kunden er hjemmehørende.

4.2.3 Er det problematisk at Norge ikke har tilsvarende regler for leveringssted?

Norge var det eneste landet som tok etter OECDs anbefaling hva angikk enkelte ord og uttrykk, blant annet hva angikk vilkåret for fjernleverbare tjenester.¹⁵² Dette kan medføre mindre grad av harmoni. Det er fordelaktig om «alle» eller «ingen» implementer slike ord og uttrykk, selv om det selvsagt må foretas en selvstendig vurdering ut i fra hva hvert land finner

¹⁵¹ Regjeringen e) (2011)

¹⁵² Gjems-Onstad, WJOVL (2013) s. 245

ønskelig. EU er Norges viktigste handelspartner, og vi kommer dermed ikke utenom deres regler. At «lille» Norge opererer med uttrykk som ikke er kjent for EU kan skape vanskeligheter. På den andre siden kan EU kritiseres for ikke å ha fulgt OECDs anbefaling foretatt på bakgrunn av en bred vurdering av hva som ville være mest hensiktsmessig. EU operer i stedet med kompliserte og detaljerte regler for leveringssted. Det skaper merarbeid for næringsdrivende etablert i EU som tilbyr tjenester til privatpersoner i Norge å sette seg inn i grensdragningen elektroniske tjenester/fjernleverbare tjenester. Selv om vi har forskjellige regler for å avgjøre hvem som har beskatningsretten, fører de imidlertid, slik jeg ser det, til samme resultat. Den elektroniske tjenesten B2C beskattes etter begge regelsett etter destinasjonslandsprinsippet. Det er så vidt meg bekjent ingen eksempler på elektroniske tjenester i transaksjoner med Norge og EU som har blitt dobbelbeskattet eller ikke-beskattet. Kanskje er det ikke så problematisk at vi har forskjellige veier til mål?

4.2.4 Er det grunnlag for å innføre et tilsvarende «use and enjoyment»-unntak i norsk rett?

Utgangspunktet etter norsk rett er at selger ikke skal ta nærmere stilling til kjøperens situasjon eller bruk av tjenesten, utover å kartlegge hvorvidt kjøper er forbruker eller næringsdrivende og hvor de er hjemmehørende. Dette er også utgangspunktet etter EU-retten, men her kan medlemslandene anvende unntaket om «effective use and enjoyment». Dette unntaket innebærer som nevnt i punkt 3.3.3.5 at de ellers gjeldende presumsjoner om hvor tjenesten blir forbrukt settes til side og at det i stedet bedømmes etter realiteten, det vil si hvor tjenesten faktisk blir forbrukt i det konkrete tilfellet.

Spørsmålet er om en tilsvarende regel også bør gjelde i norsk rett. Det er et grunnleggende prinsipp innen norsk avgiftsrett at merverdiavgift skal ramme innenlandsk forbruk.¹⁵³ Ved innførsel av (elektroniske) tjenester blir avgiftsplikten lagt på privatpersoner hjemmehørende i Norge. Regelen i mval. § 3-30 fjerde ledd bygger på en presumsjon om at tjenesten også forbrukes i landet hvor mottaker er «hjemmehørende», men dette er ikke alltid tilfellet.

Den store fordelen med presumsjonsregelen er at en slipper å ta stilling til om tjenesten faktisk forbrukes i Norge, noe som kan være problematisk å fastslå. Dette gjelder særlig for

¹⁵³ Ot. prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.2.2.5

elektroniske tjenester, som ikke kan knyttes til følbare/identifiserbare kriterier for hvor de ytes. Det vil måtte foretas en særlig konkret vurdering i den enkelte transaksjon, noe som kan gå på bekostning av effektiviteten i merverdiavgiftssystemet. Tjenestens art tilsier derfor at presumsjonsregler er ønskelige.

Det klare argumentet som taler for å innføre en sikkerhetsventil er at merverdiavgift skal belastes i forbrukslandet. Dersom dagens regler ikke fører til dette, og det er forholdsvis klart at tjenesten forbrukes i utlandet, er det gode grunner som taler for at det bør være anledning til å beskatte etter der tjenesten faktisk forbrukes. Som nevnt er hensynet bak unntaket å hindre dobbeltbeskatning. Dersom det oppstår dobbeltbeskatning i det konkrete tilfellet som kan unngås ved bruk av sikkerhetsventilen taler dette også for å innføre tilsvarende regel i norsk rett. I tillegg kan det være et argument i seg selv at EU operer med et slikt unntak. Fra 1. januar 2015 vil det, som nevnt, bli rettslig adgang for medlemslandene å beskatte etter «effective use and enjoyment»-unntaket også ved handel med tredjeland. Det kan tenkes å føre til tilfeller hvor Norge beskatter etter presumsjonsregelen, mens EU beskatter etter «effective use and enjoyment», og at det på denne måten oppstår dobbeltbeskatning. Hvis vi igjen tar utgangspunkt i eksempelet presentert i innledningen, men legger på en dimensjon: Den norske forbrukeren A laster ned en film fra en tysk nettside. Filmen lastes ned, ses på og slettes mens forbruker A er på ferie i Tyskland. Utgangspunktet er, som vi har sett, at både Norge og EU skattlegger etter hvor kunden er hjemmehørende, det vil si Norge. På denne måten oppstår det ingen dobbeltbeskatning. Dersom Tyskland velger å benytte seg av unntaket om å beskatte der tjenesten faktisk forbrukes, som i eksempelet er Tyskland, vil tjenesten imidlertid skattlegges både i Norge og i Tyskland. Det foreligger med andre ord et tilfelle av dobbeltbeskatning.

Om det er grunnlag for å innføre en tilsvarende regel i norsk rett er usikker, men jeg mener det er grunnlag for lovgiver til å ta dette opp til vurdering. At EU åpner for en adgang for å benytte seg av unntaket også overfor Norge, medfører etter min mening en større grunn enn før til å vurdere hvorvidt det er grunnlag for en tilsvarende regel i norsk rett. Her må det foretas en konkret avveining av hensynet til å unngå dobbeltbeskatning og sikre proveny til riktig stat på den ene siden, mot hensynet til effektivitet og enkelthet, deriblant lave kostnader forbundet med innkreving av avgifter og administrative kostnader på den andre siden.

Trolig er problemstillingen imidlertid av mer teoretisk enn praktisk interesse. Å benytte seg av unntaket ved elektroniske tjenester er ikke særlig praktisk. Det vil føre til et lite forutsigbart regelverk, noe som tilsier at EU-landene trolig vil være forsiktig med å benytte seg av sikkerhetsventilen. Unntaket er komplisert og derfor i mindre grad benyttet. For elektroniske tjenester er det på grunn av tjenestens art særlig upraktisk å benytte seg av unntaket og derfor antakeligvis ikke av spesielt praktisk betydning at anvendelsesområdet utvides fra 1. januar 2015. I tillegg er formålet bak unntaket at det kan benyttes «in order to prevent double taxation, non-taxation or distortion of competition». Det kan derfor hevdes at det ville være i strid med formålet om Tyskland, i eksemplet, benyttet seg av adgangen.

4.3 Er dagens merverdiavgiftssystem i det hele tatt tilpasset den digitale utviklingen?

4.3.1 Behov for et teknologinøytralt regelverk

Spørsmålet her er om det er praktisk gjennomførbart å bruke tradisjonelle prinsipper for å avgiftsbelegge elektroniske tjenester, eller om det foreligger et behov for å utvikle et helt nytt system. Skattesystemet bør være fleksibelt og dynamisk for å forsikre at det holder tritt med den teknologiske og kommersielle utvikling.¹⁵⁴ Lovverket bør derfor søke å være teknologinøytralt.

Pernilla Rendahl fremhever i sin doktoravhandling at internett er et middel for å levere elektroniske tjenester som ikke kjenner noen geografiske grenser, men heller tekniske begrensninger. Likevel er skattelovgivningen basert på territorialprinsippet, hvor suverene stater har retten til å bestemme anvendelig lovgivning og hvilke prinsipper som skal bestemme hvorvidt en tjeneste er levert innenfor territoriet eller ikke.¹⁵⁵ Det er en innebygget motsetning mellom nasjonal suverenitet som beskatning bygger på, og elektronisk handel som til dels gjør geografisk plassering irrelevant.¹⁵⁶

¹⁵⁴ St. meld. nr. 41 (1998-1999) pkt. 5.4.3

¹⁵⁵ Rendahl (2009) s. 5

¹⁵⁶ Gjems-Onstad (2013) s. 251

Etter hvert som flere tjenester vil bli levert elektronisk, og mindre menneskelig inngripen er nødvendig, vil det kunne bli vanskeligere å fastslå hvem som er tilbydere og mottakere. Kanskje vil det ikke i fremtiden være mulig å forholde seg til hvor kunden er hjemmehørende, hvor tilbyder har fast forretningssted osv. Det kan tenkes at den tradisjonelle avgrensningen av vilkåret til «fast forretningssted» ikke er tilpasser tilbydere av elektroniske tjenester. Kanskje må momentet om fysisk tilstedeværelse byttes med digital tilstedeværelse osv.¹⁵⁷ Et særlig spørsmål som oppstår ved å fastslå hvor kunden er hjemmehørende, er hvor langt tilbyderens undersøkelses- og dokumentasjonsplikt går. Den nye teknologien har gjort det svært vanskelig å fastslå hvem som er kunden, og manglende retningslinjer på hvor disse skal anses hjemmehørende, skaper utfordringer for tilbyderne som er ansvarlig for å ta stilling til hvor merverdiavgiften skal innkreves og betales.

Vi kan tenke oss følgende eksempel: Om bord på et fly fra Barcelona til Paris leverer en norsk tilbyder «strømmetjenester» av film via trådløst nettverk kun til flyets passasjerer. Elektroniske tjenester B2C skal etter norsk rett beskattes der kundene er hjemmehørende. Om bord på flyet er passasjerer hjemmehørende i en rekke land. Hvordan skal tilbyder håndtere denne situasjonen? Det er ikke avklart etter dagens gjeldende norske regler og vil typisk være et tilfelle hvor det vil oppstå ikke-beskatning. Kanskje er det nødvendig å innføre tilsvarende regler som etter EU-retten, som vi har sett i det foregående beskatter en slik situasjon i avgangslandet, dvs. Spania.¹⁵⁸

Trenden i EU ser ut til at det ved bestilling av elektroniske tjenester i praksis ofte tas utgangspunkt i kundens IP-adresse for å fastslå hvor denne er hjemmehørende. Med dagens teknologi er det mulig å manipulere denne. I tillegg kan en nordmann for eksempel sitte på hytta i Sverige å bestille tjenester, noe som ved bruk av IP-adresse vil gi et misvisende bilde på hvor kunden er hjemmehørende. Bankkortinformasjon og SIM-kortinformasjon gir heller ikke sikre opplysninger, da privatpersoner hjemmehørende i Norge kan ha opprettet bankkort og SIM-kort i andre land, eksempelvis i forbindelse med utenlandsstudier. Gavekort kan ha blitt gitt, opplysninger kunden fyller ut på nett stemmer ikke overens med faktisk informasjon osv.

¹⁵⁷ OECD d) (2014) pkt. 3.2

¹⁵⁸ Se punkt 3.3.3.4

Å fastslå hvor privatpersoner er hjemmehørende ved transaksjoner med elektroniske tjenester er med andre ord ikke enkelt.

I EU pågår det et løpende arbeid om å oppstille nærmere kriterier for å ta stilling til hvor kunden skal anses hjemmehørende. Etter min mening er det viktig at norske myndigheter foretar en løpende overvåkning av det som skjer i EU på området og foretar en vurdering av om vi skal implementere tilsvarende regler eller vurdere å lage egne retningslinjer. Uansett er det på høy tid at klarere regler blir gitt på området, også i Norge. Lovgiver må blant annet ta stilling til om vilkåret skal basere seg på de samme kriteriene som etter reglene for direkte skatt etter skatteloven, om vilkåret er synonymt med «bostedsadresse» eller om en ved elektroniske tjenester for eksempel skal ta utgangspunkt i IP-adressen.

4.3.2 Kritikkk av gjeldende registreringsordning etter norsk rett

Særlig med tanke på dagens registreringsordninger kan det være grunnlag for å hevde at reglene ikke er tilpasset den digitale økonomien og utviklingen. Elektroniske tjenester kan tilbys av næringsdrivende over hele kloden til privatpersoner hjemmehørende i Norge, uten at tilbyderne har fysisk tilstedeværelse her i landet. Tjenestens art utfordrer således tradisjonelle regler og prinsipper. Av denne grunn kan det være grunnlag for den norske lovgiver til å se på dagens regler med et kritisk blikk.

Spørsmål som må stilles er blant annet om de utenlandske tilbyderne registrerer seg og om de pålegger merverdiavgift i henhold til regelverket. Videre kan det spørres om det foreligger tilstrekkelige kontrollmekanismer for å sikre at reglene blir overholdt.

Ole Gjems Onstad er kritisk til ressursene og kontrollen som er satt inn for å påse at registreringssystemet virker etter sin hensikt.¹⁵⁹ For det første er han kritisk til at det er så få som jobber med dette. Skatteetaten opplyser at de administrative ressursene viet til VOES-systemet tilsvarer én person som jobber deltid.¹⁶⁰ For det andre er han kritisk til at det ikke er noen som vet hvor mange utenlandske bedrifter som skulle vært registrert. Videre er det problematisk at listene over hvem som er registrert ikke er offentliggjort. Dette er en viktig

¹⁵⁹ Gjems-Onstad, WJOVL (2013) s. 250

¹⁶⁰ Gjems-Onstad, WJOVL (2013) s. 250

forutsetning for at myndighetene skal kunne påse at aktører er registrert og for at forbrukere skal kunne stole på at merverdiavgiften de blir belastet faktisk blir innbetalt til den norske stat. Også for å kunne jobbe mot at det norske skattefundamentet blir svekket (tapt proveny) er dette av avgjørende betydning.

Dette er imidlertid opplysninger en kan få ved å henvende seg til Skatteetaten (slik jeg har gjort i forbindelse med oppgaven). Jeg tolker Gjems-Onstad dit hen at han mener listen bør publiseres og på den måten gjøres lettere tilgjengelig, for å kunne øke kontrollen med hvem som er registrert. Etter min syn er hovedproblemet i denne sammenheng at listen (offentliggjort eller ikke) ikke vil være fullstendig. Dette fordi registrering gjennom VOES er valgfritt, da tilbyderne kan velge å bli registrert i Merverdiavgiftsregisteret ved representant. I tillegg til listen over tilbydere gjennom VOES, vil vi finne mange tilbydere registrert i Merverdiavgiftsregisteret etter den alminnelige ordningen. Oversikt over disse kan finnes på Brønnøysundsregisterets nettsider (www.brreg.no). Mitt synspunkt er at det ville vært hensiktsmessig å opprette en samlet oversikt over alle utenlandske tilbydere som er registrert, uavhengig av om det er i Merverdiavgiftsregisteret gjennom representant eller gjennom VOES-systemet. Kanskje er det mer hensiktsmessig å ha et samlet system for tilbydere etablert utenfor merverdiavgiftsområdet?

Overholdelse av reglene er i realiteten bygget på stor grad av frivillighet fra fjerntliggende tilbydere, da skattemyndighetene har begrensede muligheter til å håndheve reglene.¹⁶¹ Tilbyderne som er registrert gjennom VOES er ikke underlagt bokføringsloven. Dette gjør at muligheten for kontroll og etterberegning av merverdiavgift er svært begrenset. Selv om tilbyderne er registrert, er det tilnærmet umulig å vite om de innberetter riktig beløp. Manglende oversikt over hvor mye handel privatpersoner foretar med elektroniske tjenester gjør det vanskelig å vite hvor stort beløp som skulle vært innberettet og hvilke tilbydere som tilbyr tjenester til privatpersoner hjemmehørende i Norge. Selv om mange seriøse og høyt profilerte bedrifter er registrert gjennom Merverdiavgiftsregisteret, er det trolig mange mer eller mindre useriøse aktører som omsetter for svært store beløp uten å innberette merverdi-

¹⁶¹ OECD d) (2014) pkt. 6.2

avgift til Norge. Dette skaper potensielt urettferdig konkurranseulempa for innenlandske tilbydere og svekker det norske skattefundamentet.¹⁶²

For å motvirke dette vil det ha avgjørende betydning å få på plass internasjonale avtaler om bistand og utveksling av opplysninger ved innfordring av merverdiavgift. Innad i EU finnes det forordninger som gir medlemslandene mulighet for å samarbeide om innkreving av merverdiavgift, herunder bestemmelser om utveksling av informasjon om tilbydere registrert via one-stop shop.¹⁶³ Kommisjonen har nå varslet at de arbeider med sikte på å få på plass regler som vil gjøre det lettere for medlemslandene i EU å utveksle opplysninger med Norge (og andre tredjeland) når det gjelder merverdiavgift.

Etter min mening er det viktig å foreta en løpende evaluering av dagens registreringssystem med tanke på å avdekke hvorvidt den forenklede ordningen blir benyttet, og i hvilken grad merverdiavgift blir innbetalt. Med andre ord en gjennomgang av etterlevelsegraden med dagens regelverk og en evaluering av hvorvidt ordningen kan forbedres.

4.4 Konsekvenser av begrepet «elektroniske tjenester» - bør det innføres merverdiavgiftsplikt ved innførsel av andre tjenester enn elektroniske B2C?

Som vi har sett pålegger de norske reglene og EU-reglene merverdiavgift ved innførsel av elektroniske tjenester B2C. Det foreligger dermed harmoni på området, slik at det ikke oppstår avgiftshull eller dobbeltbeskatning. For andre fjernleverbare tjenester enn elektroniske oppstår det ikke avgiftsplikt når disse leveres fra utenlandske selgere til norske privatpersoner. Merverdiavgiftsdirektivet art. 59 pålegger merverdiavgift etter destinasjonslandsprinsippet når privatpersoner i tredjeland innfører enkelte andre intellektuelle/fjernleverbare tjenester enn elektroniske. Det kan dreie seg om arkitekttjenester, advokattjenester, konsulent- og rådgivningsvirksomhet, regnskapstjenester med videre. I den grad EU-retten her angir destinasjonslandsprinsippet for flere tjenester etter art. 59, vil det i disse tilfellene ikke bli beregnet avgift i EU-landet ved salg til Norge. EU-reglene legger i stedet opp til at disse

¹⁶² OECD d) (2014) pkt. 6.2

¹⁶³ Forordning 904/2010 og forordning 815/2012

tjenestene skal beskattes der kunden er hjemmehørende, dvs. i Norge. Så lenge de norske reglene ikke gir hjemmel til å avgiftsbelegge innførsel av andre fjernleverbare tjenester enn elektroniske, vil tjenestene ikke beskattes i noe land. For disse tjenestene foreligger det dermed et avgiftshull. Det fremkommer av MVA-kommentaren at det visstnok ikke er registrert at denne forskjellsbehandlingen utnyttes i særlig målestokk.¹⁶⁴ Lovgiver er klar over dette avgiftshullet, og uttalte i forarbeidene at «[p]rinsipielt sett burde det vært generell merverdiavgiftsplikt ved kjøp av alle fjernleverbare tjenester fra utlandet. I denne omgang foreslår departementet imidlertid bare merverdiavgift ved kjøp av elektroniske tjenester. Bakgrunnen for dette er at elektroniske tjenester er særlig egnet for levering over landegrensene».¹⁶⁵ For privatpersoner er innførsel av elektroniske tjenester det mest praktiske, og det som dermed var viktigst for lovgiver å avgiftsbelegge.

4.5 Særlig om internasjonal bekjempelse av skattesvindel og skatteunndragelse

Utviklingen av salg av elektroniske tjenester over landegrenser representerer en fundamental trussel mot det internasjonale skattesystemet. Lovreglene, både nasjonalt og internasjonalt, ligger i stor grad «etter» og klarer ikke å holde tritt med den ekspansjonen vi har sett (og som etter all sannsynlighet vil fortsette i årene som kommer). Det har oppstått smutthull og muligheter for tilbydere til å unngå skattlegging ved og for eksempel «flytte» aktiviteten til land med lav eller ingen skattlegging.¹⁶⁶ Dette kan medføre nedbryting av skattefundamentene, og konkurransevridning kan oppstå som følge av bedriftenes tilpasning til smutthullene. Den økonomiske balanse og den økonomiske effektivitet blir da truet.

Avgiftsreglene bør være rettferdige i den forstand at det er den avgift staten har krav på som skal betales. Effektiviteten bør sikres ved at potensialet for skatteunndragelse og -unngåelse bør minimaliseres. En annen måte å si dette på er at merverdiavgiftssystemet bør være robust.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Se MVA-kommentaren (2011) s. 282-283.

¹⁶⁵ Prop. 1 LS (2010-2011) pkt. 17.4.2.1

¹⁶⁶ OECD c) (2014)

¹⁶⁷ St. meld. nr. 41 (1998-1999) pkt. 5.4.3

OECDs internasjonale samarbeid for å unngå skatteunndragelse er kalt BEPS («Base Erosion and Profit Shifting»). Her har de laget en handlingsplan for blant annet å unngå dobbelt ikke-beskatning. Handlingsplanen inneholder 15 tiltak, hvoretter det første lyder: «Address the tax challenges of the digital economy».

Også EU-kommisjonen har laget en handlingsplan for å bekjempe skattesvik og skatteunngåelse.¹⁶⁸ Denne ble presentert i desember 2012.¹⁶⁹ Handlingsplanen identifiserer merverdiavgift som et område hvor konkrete tiltak må tas for å sette en stopper for straffbare/uredelige handlinger. Både innad i EU og ved handel med tredjeland er skatte-svindler og skatteunndragelse et problem. I EUs kampanjevideo opplyses det at en femtedel av alle offentlige penger i Europa tapes for skattesvik og skatteunndragelse hver eneste dag.¹⁷⁰ Dette utgjør i overkant av 8300 milliarder norske kroner i året.¹⁷¹ Til illustrasjon utgjør dette cirka 1,66 ganger det norske oljefondet, som er på cirka 5000 milliarder.¹⁷² I 2011 ble det estimert at cirka 1,6 milliarder norske kroner gikk tapt fra merverdiavgift.¹⁷³ Andelen av tapt proveny fra merverdiavgift på elektroniske tjenester utgjør en mindre del av det totale tallet. Det finnes få sikre holdepunkter på hvor mye merverdiavgift som skulle vært innberettet for elektroniske tjenester og derfor få tall på hvor mye som går tapt hvert år. Det som er ganske sikkert er at antall transaksjoner med elektroniske tjenester vil øke i tiden som kommer. Derfor er det viktig at det både nasjonalt og internasjonalt legges ned ressurser for å se på utfordringene som har oppstått i forbindelse med den digitale økonomien.

12. februar 2014 lanserte EU-kommisjonen to rapporter i forbindelse med BEPS-arbeidet. Kommisjonen konkluderte med at det er nødvendig at EU-landene moderniserer administrasjonene for å minske smutthullene. Mer arbeid må legges i å forbedre samarbeidet ved grenseoverskridende transaksjoner, det foreligger et behov for å bedre det administrative samarbeidet med tredjeland, mer ressurser må nedlegges til gransking og kontroller og

¹⁶⁸ COM (2012) 722

¹⁶⁹ EU-kommisjonen d) pressemelding (2012)

¹⁷⁰ EU-kommisjonen e) pressemelding (2014)

¹⁷¹ EU-kommisjonen d) pressemelding (2012)

¹⁷² Norges Bank Investment Management (2014)

¹⁷³ EU-kommisjonen e) pressemelding (2014)

automatisk utveksling av informasjon mellom alle medlemsland, var noe av det Kommisjonen pekte på.¹⁷⁴

EU-kommisjonen annonserte i en pressemelding 6. februar 2014 at de vil starte forhandlinger med Norge om en avtale om administrativt samarbeid på merverdiavgiftsområdet. Norge har sagt ja til å starte slike offisielle forhandlinger. Formålet med avtalen vil være å etablere et rammeverk for felles assistanse rundt bekjempelsen av grenseoverskridende avgiftsunndragelse og i arbeidet med å hjelpe hverandre med å inndrive den skatten landene har krav på.¹⁷⁵ Kommisjonen skriver videre at avgiftsunndragelse er en særlig stor risiko ved transaksjoner av elektroniske tjenester mellom EU og tredjeland. Dette fordi identifiseringen av tilbydere, kunder og leveringssted er vanskeligere her enn ved tradisjonelle tjenester. Gitt at denne sektoren vil fortsette å øke, er det av avgjørende betydning å få mer effektive verktøy til bekjempelse for at de offentlige budsjettene skal kunne beskyttes. I forbindelse med pressemeldingen uttalte Algirdas Sementa, leder for kommisjonens skatteavdeling følgende:

*"The supply chain has evolved dramatically since VAT was first implemented in the EU. Globalisation and e-commerce open up new windows of opportunity, but also create new risks. Fraudsters play on cross-border differences and information gaps between countries. The EU needs to work hand-in-hand with its international partners if it is to successfully combat VAT fraud. That is what the Commission is proposing today, with a request for negotiating mandates to formalise this cooperation."*¹⁷⁶

4.6 Behov for internasjonalt bindende retningslinjer

Flere land vil trolig innføre merverdiavgift på elektroniske tjenester. Dette kan således på mange måter ses på som «fremtiden» for internasjonal tjenestehandel. For eksempel introduserte Malaysia skatt på elektroniske tjenester i 2013, Sør Afrika innførte dette fra 1. april 2014 og Japan har annonsert at de trolig vil gjøre det samme i løpet av 2014.¹⁷⁷ Av denne grunn er det enda viktigere å få på plass et internasjonalt regelverk. Ikke bare har statene et

¹⁷⁴ International VAT monitor (2014) s. 100-101

¹⁷⁵ EU-kommisjonen e) pressemelding (2014)

¹⁷⁶ EU-kommisjonen e) pressemelding (2014)

¹⁷⁷ Borec (2013) s. 15 og International VAT monitor (2014) s. 107

ønske om å sikre seg inntekter, men det er også et hensyn at avgiften blir ilagt på riktig sted. For å nå ønsket om å unngå konkurransevridning er det nødvendig med et mer harmonisert regelverk omkring elektroniske tjenester enn det vi har i dag. Manglende utveksling av erfaringer mellom Norge og andre land, og også innad mellom medlemslandene i EU, svekker effektiviteten i systemet.

Større utstrekning av internasjonale retningslinjer og felles forståelse av hva som blant annet klassifiserer som elektroniske tjenester, avgiftssubjekter (herunder beløpsgrenser for registrering), hjemmehørendebegrepet og leveringssted (inkludert felles klassifisering av destinasjonslandsprinsippet) er ønskelig. Dette er nødvendig for å nå det mer overordnede prinsippet om å unngå dobbeltbeskatning og utilsiktet ikke-beskatning. Også av hensyn til forbrukere og næringsdrivende er dette nødvendig for deres mulighet til å forutberegne sin stilling. Et mer samstemt regelverk på det internasjonale planet vil også øke graden av effektivitet. Det vil bli færre smutthull i loven, som igjen vil svekke muligheten for avgiftsunndragelser. Når det gjelder statens mulighet for å sikre proveny er det på høy tid å inngå multilaterale avtaler om informasjonsutveksling. Dette for å øke muligheten for at tilbydere registrerer seg der de skal og innberetter riktig merverdiavgift.

Pernilla Rendahls doktorgrad tar opp spørsmålet om merverdiavgiftssystemet omkring forbruksavgift er fornuftig ut ifra en vurdering av om prinsippene bak merverdiavgiftssystemet blir nådd. Hun konkluderer med at det er vanskelig å nå disse prinsippene på et unilateralt nivå uten mer internasjonalt samarbeid. Hun hevder at prinsippene for å fungere effektivt må avtales internasjonalt på tre nivåer. For det første må en fastlegge fremgangsmåten på et politisk nivå (klare retningslinjer for hvor elektroniske tjenester skal skattlegges). For det andre må de fastlegges på et lovgivende nivå (for at prinsippene kan bli effektive, må de transformeres til lovgivning som kan håndheves av skattemyndighetene og domstolene). Det tredje nivået Rendahl peker på er det fortolkende/forklarende (skattemyndighetene og domstolene skal ikke kunne endre prinsippene gjennom fortolkning).¹⁷⁸ Jeg er enig i dette. Dagens regelverk er i stor grad basert på velvilje. Medlemslandene i EU og i OECD er ikke rettslig bundet av retningslinjene som foreligger, og etterlevelseshigheten baserer seg derfor i stor grad på frivillighet fra landenes side.

¹⁷⁸ Rendahl (2009) s. 401

Etter dette kan det være grunnlag for å se på hva som må gjøres for at merverdiavgifts-systemet skal bli mer robust og tilpasset den moderne digitale utviklingen både i EU og i Norge. Skattleggingen av elektroniske tjenester B2C er et «hot» tema i EU og i OECD. EU-Kommisjonen kom blant annet nylig med ekstra veiledning i form av et forklarende notat («Explanatory Notes») omkring reglene for skattlegging av elektroniske tjenester B2C, publisert 3. april 2014.¹⁷⁹ Disse er imidlertid ikke juridisk bindende og gir heller ikke uttrykk for Kommisjonens syn, men er ment som praktisk og informativ rettledning om hvordan EU-retten er å forstå etter Director General for Taxation and Customs Union (DG TAXUD) syn.¹⁸⁰ Notatet er foreløpig og arbeidet i EU fortsetter. OECDs arbeidsgruppe nr. 9 arbeider også med å utarbeide retningslinjer for merverdiavgift ved internasjonal tjenestehandel. Det tas sikte på å fullføre dette arbeidet innen utløpet av 2014.¹⁸¹ Tiden vil vise hvorvidt medlemslandene vil følge dette synet eller fortsette å utvikle egne retningslinjer og fortolkninger av vilkår. Uansett vil det fortsatt være behov for et (bindende) internasjonalt regelverk på området. Den elektroniske handelen kjenner ingen territoriale grenser, og etter hvert som flere land trolig kommer til å skattlegge denne tjenestetypen, vil det være av avgjørende betydning å ha klare internasjonale regler på området, og ikke bare retningslinjer innad i EU. Dagens situasjon med manglende internasjonale «spilleregler» for merverdiavgiftshåndteringen av tjenester over landegrenser kan skape uforutsigbarhet, dobbelt-beskatning eller utilsiktet ikke-beskatning.¹⁸²

¹⁷⁹ Explanatory notes (2014) og Claessens (2014) s. 1

¹⁸⁰ Explanatory notes (2014) s. 1-3

¹⁸¹ OECD-høring (2013)

¹⁸² OECD-høring (2013)

5 Referanseliste

5.1 Juridisk litteratur

5.1.1 Bøker

- Rendahl (2009) Rendahl, Pernilla, *Cross-Boarder Consumption Taxation of Digital Supplies*. IBFD, Nederland, 2009
- Gjems-Onstad (2009) Gjems-Onstad, Ole, *Merverdiavgift- en innføring*. Gyldendal, 8. utg. Oslo, 2009
- Gjems-Onstad (2013) Gjems-Onstad, Ole og Tor S Kildal, *Lærebok i merverdiavgift*. Gyldendal, 4 utg. Oslo, 2013
- MVA-kommentaren (2011) Gjems Onstad, Ole og Tor S Kildal, *MVA-Kommentaren*. 4. utg. Gyldendal, Oslo, 2011
- Merverdiavgiftshåndboken (2013) Skattedirektoratet, *Merverdiavgiftshåndboken*. Gyldendal, 9. utg. Oslo, 2013

5.1.2 Artikler

- Gjems-Onstad (2009) Gjems-Onstad, Ole, *MVA-elektroniske tjenester over landegrensene*. I: Praktisk økonomi og finans. Vol. 25 (1-2009), s. 11-19 [sitert fra www.idunn.no]
- Gjems-Onstad (2013) Gjems-Onstad, Ole, *Cross-boarder electronic services and the need for international cooperation: the Norwegian experience*. I: World Journal of VAT/GST Law (WJOVL). Vol 2. (3-2013) s. 243-252.
[sitert fra online versjon]
- Millar (2009) Millar, Rebecca, *International and Unintentional Double Non-taxation Issues in VAT*. I: The University of Sydney, Faculty of Law, Sydney Law School Research Paper No.

09/45. (June-2009)

[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1416582&download=yes]

Chetcuti (2013)

Chetchuti, Laurent og Filiz Alparslan, *Does the consumer define the place of taxation?*. I: Tax planning International indirect taxes. Vol. 11 (12-2013) s. 4-7

Dale (2013)

Dale, Stephen, Martin Blanche og Jonathan Davies, *EU: Small change, big impact*. I: Tax planning International indirect taxes. Vol. 11 (10-2013) s. 4-8

Borec (2013)

Borec, Tom, Michaela Merx og Anders Salanki, *World Wide VAT forum: E-commerce*. I: Tax planning International indirect taxes. Vol. 11 (5-2013) s. 13-15
[sitert fra online versjon]

Europe B2C

Ecommerce (2013)

Europe B2C Ecommerce Report 2013.
[<http://www.ecommerce-europe.eu/home>]

Claessens (2014)

Claessens, Sophie og Ine Lejeune, *Taxation of B2C TBE Services under EU VAT from 2015*. I: International VAT Monitor, Vol. 25 (1-2014) s. 1-5
[sitert fra online versjon]

International VAT
monitor (2014)

Botes, Marlene. I: INTERNATIONAL VAT MONITOR, Vol. 25 (2-2014) s. 100-101 og s. 107
[sitert fra online versjon]

5.2 Lovgivning

5.2.1 Grunnlov

Grl. (1814) Kongeriget Norges Grundlov, given i Rigsforsamlingen paa Eidsvold den 17de Mai 1814 av 17. mai 1814 (Grunnloven)

5.2.2 Lov

EØSl. (1992) Lov 27.11.1992 nr. 109 om gjennomføring i norsk rett av hoveddelen i avtale om Det europeiske økonomiske samarbeidsområde (EØS) m.v. (EØS-loven).

Toll. (2007) Lov 21.12.2007 nr. 119 om toll og vareførsel (tolloven)

Mval. (1969) *Opphevet* Lov 19.06.1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Mval. (2009) Lov 19.06.2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Endringslov til mval. (2010) Lov 10.12.2010 nr. 71 om endringer i lov 19.juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

Endringslov til mval. (2011) Lov 24.06.2011 nr. 27 om endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester til utlandet)

5.2.3 Forskrift

2001 Forskrift (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen.

2004	FOR-2004-10-13-1334: Forskrift om endring i forskrift (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet.
2008	Forskrift til lov om toll og vareførsel (tollforskriften), 17.12.2008
2009	Forskrift til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften), 12.05.2009.
2014	Storingsvedtak om merverdiavgift for budsjettåret 2014, 05.12.2013.

5.3 Forarbeider

5.3.1 Norsk offentlig utredning

NOU 1994:17	Til informasjonenes pris
NOU 2002:12	Rettslig vern mot etnisk diskriminering
NOU 2003:7	Tilleggsskatt m.m.

5.3.2 Proposisjoner til Stortinget

Prop. 1 LS (2010-2011)	Proposisjon til Stortinget for budsjettåret 2011
Prop. 1 LS (2013-2014)	Proposisjon til Stortinget. Skatter, avgifter og toll 2014
Prop. 117 L (2010-2011)	Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet)

5.3.3 Odelstingsproposisjoner

Ot. prp. nr. 2 (2000-2001)	Om lov om endringer i lov 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsreformen 2001)
Ot. prp. nr. 76 (2008-2009)	Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

5.3.4 Innstillinger

Innst. 431 L (2010-2011)	Innstilling til finanskomiteen om endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester i utlandet)
Innst. 4 L (2010-2011)	Innstilling fra finanskomiteen om skatter og avgifter 2011 – lovendringer
Innst. 3 S (2010-2011)	Innstilling fra finanskomiteen om skatte-, avgifts- og tollvedtak, rammeoverføringer mv. til kommunesektoren, tilfeldige utgifter og inntekter og statsbudsjettets kapitler om utbytte mv. for 2011

5.3.5 Melding til Stortinget

St.meld. nr. 41 (1998-1999)	Om elektronisk handel og forretningsdrift
-----------------------------	---

5.3.6 Høringsnotat

Høringsnotat (2011)	Høringsnotat om endringer i merverdiavgiftsloven mv. Finansdepartementet, 24. februar 2011. <i>Forslag om en forenklet registrerings- og rapporteringsordning (forenklet registreringsordning) for tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til andre mottakere hjemmehørende i Norge enn næringsdrivende og offentlig virksomhet</i> [http://www.regjeringen.no/]
---------------------	--

OECD-høring (2013)

OECD-høring om merverdiavgift ved internasjonal tjenestehandel, 8. mars 2013

[<http://www.regjeringen.no/>]

5.3.7 Svenske forarbeider

Svenske forarbeider (2013)

Dnr Fi2013

Finansdepartementets promemoria 20. november 2013. *Nya mervärdesskatteregler om omsättningsland för telekommunikationstjänster, radio- och tv-sändningar och elektroniska tjänster.*

[<http://www.regeringen.se/content/1/c6/22/88/44/7c301650.pdf>]

5.4 Rettspraksis

5.4.1 Norsk Retstidende

Rt. 2007 s.1401

Norsk Helikopter AS [sitert fra <http://rettsdata.no/>]

Rt. 2012 s. 1547

[sitert fra <http://rettsdata.no/>]

5.4.2 EU-dommer

C-168/84

Gunter Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte Alstadt (1985) [<http://curia.europa.eu/>]

5.5 Internasjonale rettsakter

5.5.1 Traktater (Treaties)

Wien-konvensjonen

Vienna Convention on the Law of Treaties, 23.5.1969 (<https://treaties.un.org/>)

Romatraktaten

The Treaty of Rome, 25.5.1957 (<http://ec.europa.eu/>)

EØS-avtalen	Agreement on the european economic area, 1.1.1994 (http://www.efta.int/)
OECDs mønsteravtale	OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2010) (http://www.oecd.org/)
OECD «Ottawa-erklæringen»	Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions, 8.10.1998 (http://www.biac.org/)
5.5.2 Forordninger (Regulations)	[sitert fra http://eur-lex.europa.eu/]
Forordning No 1777/2005	Council Regulation (EC) No 1777/2005 of 17 October 2005 laying down implementing measures for Directive 77/388/EEC on the common system of value added tax
Forordning No 143/2008	Council Regulation (EC) No 143/2008 of 12 February 2008 amending Regulation (EC) No 1798/2003 as regards the introduction of administrative cooperation and the exchange of information concerning the rules relating to the place of supply of services, the special schemes and the refund procedure for value added tax
Forordning No 904/2010	Council Regulation (EU) No 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax
Forordning No 282/2011 (VAT Implementation Regulation)	Council Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax

Forordning No 815/2012

COMMISSION IMPLEMENTING REGULATION
(EU) No 815/2012 of 13 September 2012

laying down detailed rules for the application of Council Regulation (EU) No 904/2010, as regards special schemes for non-established taxable persons supplying telecommunications, broadcasting or electronic services to non-taxable persons

Forordning No 967/2012

COUNCIL REGULATION (EU) No 967/2012

of 9 October 2012 amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the special schemes for non-established taxable persons supplying telecommunications services, broadcasting services or electronic services to non-taxable persons

Forordning No 1042/2013

Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013 of amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the place of supply of services

5.5.3 Direktiver (Directives)

[sitert fra <http://eur-lex.europa.eu/>]

Direktiv 86/560/EEC

13th Council Directive 86/560/EEC of 17 November 1986 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover tax arrangements for the refund of value-added tax to taxable persons not established in Community territory

Direktiv 2002/38/EC

Council directive 2002/38/EC of 7 May 2002 amending and amending temporarily Directive 77/388/EEC as regards the value added tax arrangements applicable to radio and television broadcasting

Direktiv 2006/112/EC	Council directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax (Merverdiavgiftsdirektivet)
Direktiv 2008/8/EC	Council directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services
Direktiv 2008/9/EC	Council directive 2008/9/EC of 12 February 2008 laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 2006/112/EC, to taxable persons not established in the Member State of refund but established in another Member State
5.5.4 EU-kommisjonens forarbeider (COM)	[sitert fra http://eur-lex.europa.eu/]
COM (2003) 614	Review and update of VAT strategy priorities
COM (2004) 728	<p>Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 77/388/EEC with a view to simplifying value added tax obligations.</p> <p>Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down detailed rules for the refund of value added tax, provided for in Directive 77/388/EEC, to taxable persons not established in the territory of the country but established in another Member State</p> <p>Proposal for a COUNCIL REGULATION amending Regulation (EC) No 1798/2003 as regards the introduction of administrative cooperation arrangements in the context of the one-stop scheme and the refund procedure for value added tax</p>

COM (2005) 334	Amended proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 77/388/EEC as regards the place of supply of services
COM (2012) 722	COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE COUNCIL An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion
COM (2012) 763	Proposal for a COUNCIL REGULATION amending Implementing Regulation (EU) No 282/2011 as regards the place of supply of services

5.5.5 Explanatory notes

Explanatory notes (2014)	Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015. 3.4.2014. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_en.pdf
--------------------------	--

5.6 Lovkommentar

Lovkommentar	Note 237 til merverdiavgiftsloven § 6-22 ved Tor S. Kildal og note 29 til § 2-1 ved Kari Elisabeth Christiansen, 4.12.2013 [sitert fra http://rettsdata.no/]
--------------	--

5.7 Nettsider

Regjeringen a)	Regjeringen. <i>Toll, skatter og avgifter (2013)</i> 29.07.2013 http://www.regjeringen.no/nb/sub/europaportalen/tema/finans-og-okonomi/toll-skatt-avgifter.html?id=686229 [sitert 3.3.2014]
----------------	---

- Regjeringen b) Regjeringen. Europaportalen. *Norge og EU (2013)*
16.10.2013
<http://www.regjeringen.no/nb/sub/europaportalen/norge-og-eu/norge-eu.html?id=684934> [sitert 27.1.2014]
- Regjeringen c) Regjeringen. Europaportalen. *EØS (2014)*
<http://www.regjeringen.no/nb/sub/europaportalen/eos.html?id=684348> [sitert 27.1.2014]
- Regjeringen d) Regjeringen. Europaportalen. *Modernisering av momssystemet (11.01.2012)*
<http://www.regjeringen.no/nb/sub/europaportalen/aktuelt/nyheter/2012/modernisering-av-momssystemet.html?id=693487> [sitert 5.2.2014]
- Regjeringen e) Regjeringen. Lande, Tor. *Temarapport om Europakommisjonens policymelding som oppfølging av "Green Paper" om framtidens merverdiavgiftssystem. (19.12.2011)*
http://www.regjeringen.no/upload/EuropaPortalenImages/2853/111219_rapport_komm_policymelding_VAT.pdf
[sitert 10.2.2014]
- OECD a) OECD. *About the OECD*. <http://www.oecd.org/about/>
[sitert 14.2.2014]
- OECD b) OECD. *Members and partners*.
<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>
[sitert 14.2.2014]

- OECD c) OECD. *About BEPS*.
<http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>
[sitert 5.2.2014]
- OECD d) OECD. Public Discussion Draft. *BEPS ACTION 1: ADDRESS THE TAX CHALLENGES OF THE DIGITAL ECONOMY*. 24 March 2014-14 April 2014.
<http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf>
[sitert 27.3.2014]
- EU-kommisjonen a) European Commision. How VAT works.
Telecommunications, broadcasting & electronic services
(10.2.2014)
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm [sitert 18.2.2014]
- EU-kommisjonen b) European Commision. How VAT works. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*
(13.1.2014)
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf
[sitert 18.2.1014]
- EU-kommisjonen c) European Commision. *Explanatory notes. VAT invoicing rules*.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing_rules/explanatory_notes_en.pdf [sitert 5.2.2014]

EU-kommisjonen d) Pressemelding (2012)	Press release. <i>Clamping down on tax evasion and avoidance: Commission presents the way forward</i> (6.12.2012) http://europa.eu/rapid/press-release_IP-12-1325_en.htm [sitert 11.2.2014]
EU-kommisjonen e) Pressemelding (2014)	Press release. <i>Tackling tax fraud: Commission proposes stronger cooperation with non-EU countries on VAT</i> (6.2.2014) http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-121_en.htm [sitert 10.2.2014]
EU-kommisjonen f)	European Commission. <i>Guide to the VAT mini One Stop Shop</i> . (23.10.2013).
Det Europeiske Råd – Pressemelding (2013)	Council of the European Union. <i>PRESS RELEASE 3248th Council meeting Economic and Financial Affairs</i> (21.6.2013) http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/137573.pdf [sitert 12.2.2014]
Eur-lex (antall dommer)	Eur-Lex. <i>Subject matter: Value Added Tax</i> http://eur-lex.europa.eu/SuiteJurisprudence.do?T1=V111&T3=V4&RechType=RECH_jurisprudence&Submit=Search [sitert 3.3.2014]
Norges Bank	Norges Bank Investment Management. <i>Oljefondets markedsverdi</i> . http://www.nbim.no/ [sitert 11.2.2014]
Cnet	CNET. Cheng, Robert. <i>Spotify expands to 20 new markets</i> . (11.12.2013) http://news.cnet.com/8301-1035_3-57615252-94/spotify-expands-to-20-new-markets/ [sitert 5.2.2014]

Brønnøysundregisteret <http://www.brreg.no/> [sitert 10.3.2014]

Skatteetaten VOES. *Welcome to VOES Norway*.
<http://www.voenorway.com/> [sitert 6.2.2014]

5.8 Uttalelser

Finansdepartementets merknad Merknader til forskrift av 15. juni 2001 (Forskrift nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet
<http://www.regjeringen.no/nb/dokumentarkiv/Regjeringen-Stoltenberg-I/fin/Andre-dokumenter/2001/15062001-forskrift-om-merverdiavgift-ved.html?id=106956>

Skattedirektoratets melding SKD-melding nr. 7/11. *Det MVA-rettslige hjemsted*.
Publisert: 4.7.2011
<http://www.skatteetaten.no/no/radgiver/rettskilder/skattedirektoratets-meldinger/det-mva-rettslige-hjemsted/>

Brev fra Skattedirektoratet Skattedirektoratets brev av 03.11.2006 til Akershus fylkesskattekontor. *Merverdiavgift- Avgiftsberegning av fjernleverbare telekommunikasjonstjenester*.
http://www.skatteetaten.no/upload/PDFer/06-485059_ak.pdf

Skatteetatens prinsipputtalelse Merverdiavgift – VOES (vat on electronic services) – begrepet ”elektroniske tjenester”. Publisert: 1.7.2011
<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Merverdiavgift--VOES-vat-on-electronic-services--begrepet-elektroniske-tjenester/>

E-post fra Skatteetaten E-post av 3. februar 2014 med informasjon om VOES (Vat on electronic services)

E-post fra Skatteetaten E-post av 27. mars 2014 med VOES årsrapport 2013.